

Máster Universitario en Auditoría de Cuentas



Las NIA-ES-SP y el control interno del sector público local: Auditorías de cumplimiento y auditorías operativas en las Sociedades Mercantiles y Entidades Públicas Empresariales.

Curso académico: 2022 -2023

Trabajo Fin de Máster

Presentado por:

Alberto Esteban del Castillo

Dirigido por:

Dra. Cristina Alcaide Muñoz

Alcalá de Henares, a 12 de septiembre de 2023.

RESUMEN

En el ámbito local la reciente aprobación del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local desarrolla la operativa de la Auditoría pública como una vertiente del control financiero aplicable no sólo a las Entidades Locales y sus Organismos Autónomos, sino también a sus sociedades mercantiles y Entidades Públicas Empresariales, que no cuentan con presupuesto limitativo. Las NIA-ES-SP, están enfocadas en la auditoría de cuentas, sin embargo, establecen una operativa que puede utilizarse para las auditorías de legalidad y las auditorías operativas, a las que están sometidas las entidades con presupuestos limitativo que además de sujetarse a los controles legales de los entes de los que dependen (conjunto de normativa aplicable al sector público local), están sometidas a la legislación mercantil privada.

Tras el análisis de las fases de planificación (mapa de riesgos), ejecución y valoración por las que debe pasar la auditoría, se entra en las posibilidades de aplicación de las NIA-ES-SP en las áreas con mayor riesgo de auditoría de cumplimiento de la legalidad; Control interno, normativa presupuestaria, contratación, subvenciones, recursos humanos, gestión de ingresos, tesorería, entes instrumentales y pasivos contingentes y litigios en curso.

No es suficiente contrastar que las cuentas reflejen la imagen fiel de la situación económico-financiera y patrimonial de la Entidad y que además la actuación de la misma se sujete al principio de legalidad. La experiencia acumulada demuestra que la utilización de los fondos y recursos públicos debe maximizar la eficiencia, eficacia, economía, transparencia y racionalidad en la ejecución del gasto público, es decir, los principios de una buena gestión financiera. Se analizan posibilidades de aplicación de las NIA-ES-SP.

Palabras clave

“Auditoría“. “Legalidad“. “Operativa“. “Sociedad Mercantil“. “Entidad Pública Empresarial. “

SUMMARY

In the Local Public Sector the entry into force of Royal Decree 424/2017, of April 28, which regulates the legal regime of internal control in entities of the Local Public Sector, develop the operations of public audit as a financial control aspect applicable not only to Local Entities and their Autonomous Bodies but also to their commercial companies and Public Business Entities that do not have a limited budget. The NIA-ES-SP (Spanish Public Sector Audit Standards) are focused on financial statement audits, but they establish an approach that can be used for compliance and operational audits to which entities with limited budgets are subject. These entities, in addition to being subject to the legal controls of the entities they depend on (set of regulations applicable to the local public sector), are also subject to private commercial legislation.

After analyzing the phases of planning (risk assessment), execution, and evaluation that the audit must go through, we enter into the possibilities of applying the NIA-ES-SP in areas with higher risk of compliance audit: internal control, budgetary regulations, procurement, subsidies, human resources, revenue management, treasury, instrumental entities, and contingent liabilities and ongoing litigations.

It is not enough to verify that the financial statements reflect a true and fair view of the economic, financial, and equity situation of the entity and that its actions comply with the principle of legality. Accumulated experience shows that the use of public funds and resources must maximize efficiency, effectiveness, economy, transparency, and rationality in public spending execution, in other words, the principles of good financial management. Possibilities of applying the NIA-ES-SP are analyzed.

Keywords

“Audit”. “Legality“. “Operational“. “Commercial society“. “Public Business Entity. “

ÍNDICE

I - LISTADO DE ACRÓNIMOS.....	6
II - LISTADO DE TABLAS	8
1.- INTRODUCCIÓN.....	9
1.1 Motivación	12
1.2 Estructura del Trabajo de Fin de Máster.	12
1.3 Metodología de trabajo.....	13
1.4 Información de contexto.....	13
2.- MARCO NORMATIVO	14
3.- ESTADO DE LA CUESTIÓN.....	18
4.- AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO Y AUDITORÍA OPERATIVAS EN LAS SOCIEDADES MERCANTILES Y ENTIDADES PÚBLICAS EMPRESARIALES DEPENDIENTES DE LAS ENTIDADES LOCALES	21
4.1.- AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO.....	26
4.1.1.- ANÁLISIS DE RIESGOS.....	27
4.1.2. CONTROL INTERNO	30
4.1.2. NORMATIVA PRESUPUESTARIA.....	31
4.1.2.1 Redimensionamiento del sector público local.	32
4.1.2.2 Período medio de pago a proveedores.....	33
4.1.2.3 Análisis de las Reglas Fiscales; Estabilidad presupuestaria, Regla de Gasto y nivel de Endeudamiento	34
4.1.2.4 Suministro de información en la Oficina Virtual para Coordinación Financiera con las Entidades Locales.	36
4.1.2.5 Obligaciones de Consolidación.....	38
4.1.3. CONTRATACIÓN	40
4.1.4. SUBVENCIONES	44
4.1.5. RECURSOS HUMANOS.....	47
4.1.6. GESTIÓN DE INGRESOS.....	52
4.1.7.- TESORERÍA.....	57
4.1.8.- ENTES INSTRUMENTALES.....	60

4.1.9.- PASIVOS CONTINGENTES Y LITIGIOS EN CURSO	63
4.2.- AUDITORÍA OPERATIVA.....	66
4.2.1. RESULTADO DE LA AUDITORÍA Y CONCLUSIONES OBTENIDAS - INFORME RESUMEN DE LA INTERVENCIÓN LOCAL.....	69
4.2.2 PLAN DE ACCIÓN DEL ALCALDE-PRESIDENTE DE LA ENTIDAD LOCAL.....	70
4.2.3 RECOMENDACIONES Y MEJORAS.....	71
5.- CONCLUSIONES.....	72
BIBLIOGRAFÍA.....	74
ANEXO I – NIA-ES-SP	76
ANEXO II – NORMATIVA APLICABLE.....	80
ANEXO III – INDICADORES DE GESTIÓN INSTRUCCIÓN DE CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	83

I - LISTADO DE ACRÓNIMOS

<u>ACRÓNIMO</u>	<u>SIGNIFICADO</u>
AGE	Administración General del Estado.
AP	Auditoría Pública.
AA.PP	Administraciones Públicas.
BEP	Bases de ejecución del Presupuesto.
CFP	Control Financiero Permanente.
CC.AA.	Comunidades Autónomas.
EE.LL.	Entidades Locales.
EPEs	Entidades Públicas Empresariales.
EUROSTAT	Oficina Estadística de la Comisión Europea.
FHCN	Funcionarios de Habilitación de Carácter Nacional.
ICAL	Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado.
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institutions.
LAC	Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
LGS	Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.
LOEPSF	Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

LRSAL	Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.
OO.AA.	Organismos Autónomos.
ONA	Oficina Nacional de Auditoría.
PACF	Plan Anual de Control Financiero.
NIA	Normas Internacionales de Auditoría.
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría España.
NIA-ES-SP	Normas Internacionales de Auditoría Adaptadas al Sector Público.
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera.
RCISPL	Real Decreto 424/2017, de 28 de abril por el que se regula el Régimen Jurídico del Control Interno en la EE.LL. del Sector Público Local.
RPT	Relación de Puestos de Trabajo.
SS.MM.	Sociedades Mercantiles.
TRLCSP	Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

II - LISTADO DE TABLAS

	Página
Tabla 1: Estructura general del control interno	9
Tabla 2: Estructura de la Función Interventora	10
Tabla 3: El control financiero en las EE.LL., OO.AA. SS.MM. y Entes Dependientes	11

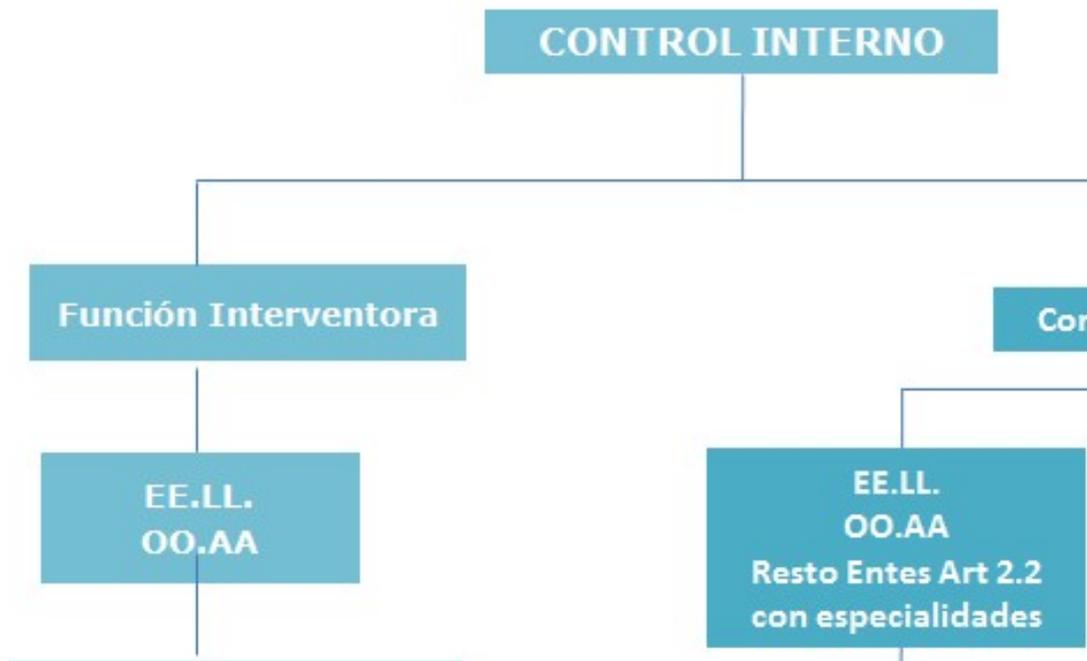
1.- INTRODUCCIÓN

Las auditorías realizadas durante el ejercicio 2020 han sido las primeras en las que la IGAE y los órganos de control interno local han aplicado las NIA-ES-SP aprobadas Resolución de la IGAE de 25 de octubre de 2019.

La adaptación de las NIAs al Sector Público español coincide en el tiempo con la aprobación del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local (RCISPL), que entró en vigor el 1 de julio de 2018.

En el ámbito local el control interno¹, como se muestra en la tabla 1, se diferencia en dos modalidades, función interventora y control financiero. Asimismo, éste último se subdivide en dos regímenes de aplicación diferenciados²: el control financiero posterior y la auditoría pública, incluyéndose en ambos, el control de eficacia al que se refiere el artículo 213 del TRLRHL. Ambas modalidades se ejercerán en la EE.LL., sus OO.AA. y las SS.MM. y EPEs dependientes, según determina el TRLRHL.

Tabla 1: Estructura general del control interno



Fuente; Elaboración propia

¹ Chicano Jávega, José Fernando (2014). *El control interno local*. Colegio Secretarios Interventores y Tesoreros de Administración Local.

² Rovira Más, María (2013). *Control interno en la Administración local: función interventora*. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados; no. 20.

La función Interventora, es a priori, se efectúa sobre todas las fases de ejecución presupuestaria, acto a acto, en su modalidad formal y material. Como se muestra en la tabla 2, existen dos tipos de fiscalización; La plena y la limitada. La fiscalización limitada previa, requiere una a posteriori plena.

El control financiero³, es a posteriori y como se indica en la tabla 3, diferencia entre el control permanente y la auditoría pública y no se realiza sobre todas las fases de ejecución presupuestaria y todos los expedientes, tampoco es un control de legalidad, sino que es una evaluación de racionalidad económica a posteriori realizada sobre unos expedientes seleccionados por muestreo según el mapa de riesgos y con técnicas de auditoría.

La novedad introducida por el RCISPL, pivota que en Administraciones maduras como son las EE.LL. y sus entidades dependientes, se puede sustituir la fiscalización previa plena acto a acto y con criterios de legalidad por la fiscalización limitada y posteriormente el control financiero (recordemos que una de sus modalidades es la auditoría pública), en el que por técnicas de auditoría y muestreo se analicen si en determinados expedientes, escogidos tras la realización de un mapa de riesgos, se han cumplido los principios de la buena gestión financiera (auditoría operativa).

Para la sustitución de la fiscalización previa plena por la previa limitada acompañada de control financiero, resulta necesario que el Pleno de la Entidad Local adopte un acuerdo municipal de fiscalización de Requisitos Básicos, donde según el tipo de expediente se indique los informes que se tienen que fiscalizar, dejando para el control financiero un análisis posterior y en profundidad. En el ámbito de la Administración General del Estado, se adoptó el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2008, que sirvió de fundamento para este viraje en el ámbito de control introducido por el RCISPL.

Tabla 2: Estructura de la Función Interventora

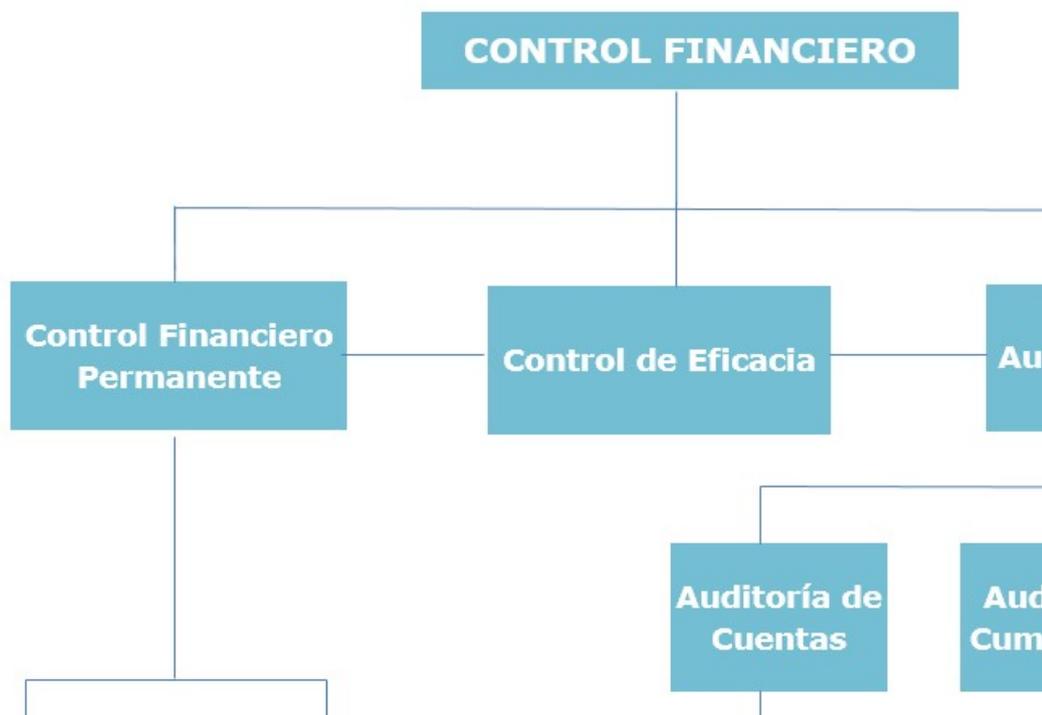


Fuente; Elaboración propia

³ Santafé Pomed, María Pilar.(2015) *Las funciones del Interventor Local, más allá del control interno*. CUNAL. Rel 182.

La auditoría pública en sus versiones de auditoría de cuentas, de cumplimiento y operativa, se efectúa sobre las entidades sector público local no sujetas a control permanente y que no aprueban presupuesto limitativo⁴. La auditoría de cuentas presenta mayor grado de normalización y estudio⁵. Por ejemplo, para la auditoría de cuentas existe una Nota Técnica de la ONA 1/2020 sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de Auditoría de Cuentas según las NIA-ES-SP de 4 de marzo de 2020, así como un FAQs de preguntas frecuentes (<https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/esES/Control/CFPyAP/paginas/normasnotastecnicas.aspx> consulta página web mayo 2023). Sin embargo, la auditoría de cumplimiento y operativa de entes dependientes de la entidad local no ha sido desarrollada por la IGAE.

Tabla 3: El control financiero en las EE.LL., OO.AA. SS.MM. y Entes Dependientes



Fuente; Elaboración propia

Por ello, se considera más innovador y atractivo que el TFM se centre en analizar como se realiza la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa en el ámbito de la EE.LL. utilizando las NIAs adaptadas al Sector Público por la IGAE con respecto a las entidades del artículo 2.2 del RCISPL (sin incluir la propia EE.LL y sus OO.AA), con el fin

⁴ Chicano Jávega, José Fernando. (2014) *Relaciones entre control interno y externo en la auditoría de las EE.LL.* El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados.

⁵ Auditores del Sector Público (2020). Auditores del Sector Público. *Cuaderno Técnico 4. Normas Técnicas de Auditoría Pública (I) Auditoría de cuentas.* España. Disponible en link <https://rea.economistas.es/wp-content/uploads/sites/3/2020/01/CT.SP-4-WEB.pdf> mes de septiembre 2023.

último de valorar y proponer las mejoras oportunas en la gestión económica, financiera, patrimonial, de recursos humanos, presupuestaria, contable, organizativa y procedimental.

En definitiva, se trata de afrontar los primeros pasos en los que utilizando las técnicas que nos proporcionan las NIA-ES-SP, que no están enfocadas en la auditoría de cumplimiento ni operativas, trato de abordar en las áreas de mayor riesgo las tareas a realizar en las auditorías de cumplimiento de la legalidad y operativas de los procesos en SS.MM. y EPEs.

1.1 Motivación

Como Interventor Local, he detectado la existencia de riesgos significativos en la actuación de las SS.MM. y EPEs dependientes de las EE.LL. Esto me animó en primera instancia a la realización del Máster de Auditoría de Cuentas. Ahora y tras la reciente aprobación de las NIA-SP-ES, quiero profundizar en las técnicas de auditoría que me permitan un conocimiento profundo de la actuación de dichas entidades.

Las demandas ciudadanas de transparencia y uso eficiente de los recursos públicos se destacan en todos los ámbitos de la administración, no sólo a nivel territorial (Estado, CC.AA. y EE.LL.), u organizativo (OO.AA., SS.MM. y EPEs), sino a nivel de área de gasto (contratación pública, subvenciones, gestión de ingresos,etc..).

Cuando nos empezábamos a recuperar de la crisis de 2007, en España se aprobó Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, en cuyo ámbito subjetivo de aplicación se encuentran las Entidades Locales y las SS.MM. en cuyo capital social la participación de las EE.LL., directa o indirectamente, sea superior al 50 por 100.

A nivel de auditoría de cumplimiento y operativa, tanto la LAC, como las NIA-ES-SP hacen numerosas referencias a la transparencia en su articulado, si bien algunos estudios académicos demuestran que existe una gran heterogeneidad en los resultados obtenidos⁶, demostrado que el mayor o menor nivel de divulgación de la información económico financiera por parte de los gobiernos locales depende de unos factores clave.

1.2 Estructura del Trabajo de Fin de Máster.

El objetivo estratégico⁷ es el análisis de las NIA-ES-SP en su aplicación a las auditoría de cumplimiento y operativas de las SS.MM. y EPEs dependientes de las EE.LL.

⁶ Muñoz, L. A., & Bolívar, M. P. R. (2015). Determining factors of transparency and accountability in local governments: A meta-analytic study. *Lex Localis*, 13(2), 129.

⁷ Parrado Díez, Salvador. (2007) *Guía para la Elaboración de Planes de Mejora en las Administraciones Públicas*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública.

El objetivo estratégico se desarrolla en siete objetivos operativos;

- A) Control interno
- B) Normativa presupuestaria.
- C) Contratación.
- D) Subvenciones.
- E) RR.HH.
- F) Gestión de ingresos
- G) Tesorería
- H) Entes instrumentales
- I) Pasivos contingentes y litigios en curso

1.3 Metodología de trabajo

Tras el análisis de la normativa aplicable y las recientes modificaciones legislativas (aprobación de las NIAs y RCSIPL), se investigó el tratamiento de la cuestión por la IGAE y la ONA, comprobando el escaso desarrollo en el tema propuesto.

Se estudiaron las referencias al sector local en las NIA-SP y posteriormente se buscaron las referencias en ellas de los principales temas de análisis, como son control interno, gestión presupuestaria y reglas fiscales contratación, subvenciones, recursos humanos, gestión de ingresos, tesorería, pasivos contingentes y litigios en curso.

En los temas de análisis, comenzaremos haciendo una exposición de los requerimientos normativos específicos de la legislación local, analizaremos las distintas técnicas y referencias que se proporcionan de las mismas en las NIA-ES-SP en estos ámbitos, finalizando con el sentido de la opinión de auditoría en el informe a emitir según el grado de incumplimiento y la importancia de las irregularidades advertidas.

Finalmente se recurrió al análisis de los trabajos de control financiero en su vertiente de auditoría pública realizados por las principales EE.LL. y que se encuentran publicados en su páginas de transparencia, sacándose conclusiones sobre la aplicación de los métodos y procedimientos que han determinado las NIA-SP.

1.4 Información de contexto

Las recientes modificaciones legislativas, tanto desde el punto de vista de la legislación de Auditoría, como desde el punto de vista del control interno del sector público local responden a unas causas muy claras y relacionadas con el contexto actual.

Contexto económico; La crisis financiera de 2007 causada por la opacidad de los productos financieros que colocaban determinadas entidades del sector y en los que las grandes firmas de Auditoría Norteamericanas no fueron capaces de anticiparse y advertir los riesgos.

Contexto social; Nuevas demandas ciudadanas de control de los fondos públicos, eficiencia, eficacia y economía en la gestión del gasto público, consecuencia de las restricciones operadas durante el shock financiero de 2007 y posterior crisis económica. La opinión pública estaba en contra del rescate financiero a entidades (fundamentalmente Cajas de Ahorro), que se habían gestionado por políticos sin criterios de racionalidad económica (tarjetas black, preferentes).

Contexto Local; Las EE.LL. y sus entes dependientes, como Administración más cercana al ciudadano, cada vez prestan más competencias, ya sea porque son propias (artículos 25 a 26 LBRL) o por Delegación (Artículos 27 LBRL) , o financiadas por otras Administraciones (Estatal, Autonómica, Provincial o Unión Europea).

Contexto Legal; Nueva normativa; Reciente aprobación del desarrollo reglamentario de los artículos 213 y 218 del TRLRHL, por el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, así como la Resolución de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría.

2.- MARCO NORMATIVO

Como se indica en la Resolución de 25 de octubre de 2019 de la IGAE, el artículo 166.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, habilita a la IGAE para desarrollar las normas referentes a los informes de auditoría pública, Asimismo, la Resolución de la IGAE, de 18 de febrero de 2014, sobre el proceso de adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, establecía la autorización a la ONA para establecer la dirección del proceso de adaptación e integración de las NIA-ES.

La auditoría pública tenía un cuerpo normativo desarrollado por la IGAE y la ONA mediante resoluciones, normas y notas técnicas que permitía el ejercicio de la Auditoría Pública, no obstante, la aprobación de la Resolución de 25 de octubre de 2019 permite que las NIA-ES-SP podrán ser usadas no solo en la auditoría de cuentas⁸ anuales, sino también en cualquier trabajo de control de los establecidos en el Título VI de la LGP, conforme a lo establecido en la NE 1200.

⁸ Herrero González, Elena. (2017). *Rendición de Cuentas y Auditoría en las EE.LL. tras la LRSAL: Procesos y Métodos. Unidad didáctica 3*. Curso Monográfico de Estudios Superiores CEMCI. 3ª Edición.

El artículo 213 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, determina que el control interno se ejercerá en todas las Entidades Locales en relación a su gestión económica, incluyendo a sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes. Existiendo dos formas de ejercer este control interno; la función interventora y la función de control financiero. Es esta última está incluida la auditoría de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente, y función de control de la eficacia. La determinación reglamentaria anterior se desarrolla en el artículo 2.2 del RCISPL.

Este mismo artículo habilita al Gobierno, previa propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a establecer normas sobre los procedimientos de control, métodos de aplicación, criterios de actuación, facultades y obligaciones del personal controlador y destinatarios últimos de las averiguaciones realizadas en los informes de control.

Este desarrollo reglamentario se realizó por El Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local (RCISPL), desarrolló el mandato del artículo 213 del TRLRHL, haciendo posible la aplicación de técnicas de auditoría en sus distintas modalidades, a las Entidades Locales en términos similares a los desarrollados en otros ámbitos del sector público.

El RCISPL, faculta en su exposición de motivos, para que el órgano interventor Local, ante la ausencia de medios materiales y humanos pueda celebrar contratos o convenios, tanto con otros órganos públicos (IGAE), como con firmas de Auditoría para la asistencia en el desarrollo y ejecución de las funciones de control financiero en su modalidad de auditoría pública.

Las normas técnicas emanadas de la IGAE para el control financiero y de auditoría del sector público, son instrumentos para el desarrollo de los trabajos prácticos y para la tramitación de expedientes y elaboración de informes de auditoría. Estos informes de Auditoría desde la aprobación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, deben publicarse con carácter obligatorio en las sedes electrónicas de las Entidades Locales y de sus entes dependientes.

Como se ha indicado, el control interno en el ámbito local hay que diferenciar entre la función interventora y el control financiero. Mientras la primera es a priori y controla la efectividad del principio de legalidad de las normas presupuestarias y contables, siendo preceptivo en todas las fases del procedimiento de ejecución presupuestaria y previa a todo acto que pueda dar lugar al reconocimiento de obligaciones o liquidación de derechos, centrándose en la Entidad Local y sus OO.AA. El control financiero, es a posteriori y se realiza generalmente sobre una muestra (auditoría), no quedándose en una revisión de lo ejecutado, sino que busca la mejora continua de las técnicas y procedimientos.

El control financiero engloba el control de eficacia, del artículo 221 del TRLRHL, teniendo éste por objeto, la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones. se encuentra regulado en el artículo 220 del TRLRHL en sus versiones; Control Permanente y la Auditoría Pública.

En el artículo 29.3 del RCISPL se desarrolla la verificación realizada a posterior y efectuada de forma metódica, con técnicas de auditoría y muestreo, aplicando los procedimientos de revisión e instrucciones aprobadas por la IAGE en sus instrucciones y normas de auditoría para la auditoría económico-financiera del sector público local.

El RCISPL diferencia entre las auditorías de cuentas anuales, de cumplimiento y operativas.

A) La auditoría de cuentas, busca contrastar si las cuentas anuales representan en sus aspectos más significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación económico financiera y de los resultados de la entidad, así como de la ejecución del presupuesto, si las entidades tuvieran que aprobarlo. Todo ello cumpliendo las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación, que además contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada. Es decir, contienen un alto grado de normalización y reglamentación. Los planes contables con sus marcos conceptuales, los principios contables, instrucciones de la ICAC, es decir, hay un amplio corpus normativo al que recurrir.

B) La auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa, sin embargo, se realizará en las entidades del sector público local no sometidas a control permanente (las del artículo 2.2 del RCISPL, sin EE.LL., ni OO.AA.);

- La auditoría de cumplimiento se centra en verificar que los actos administrativos, resoluciones, decretos y en general, los procedimientos de gestión económico-financiera ajustan a la normativa legal y reglamentaria, tanto general, como particular, que resulte de aplicación. Además de los Reglamentos emanados por el Estado, que constituyen legislación básica en el ámbito local. Las EE.LL., tienen capacidad para dictar Reglamentos propios, como Ordenanzas Generales en materia de Administración, materia urbanística, en materia presupuestaria (bases de ejecución del presupuesto municipal) o las ordenanzas generales en gestión, recaudación e inspección. También puede dictar ordenanzas específicas, como por ejemplo, en Impuesto de Bienes Inmuebles, en Impuesto sobre Actividades Económicas o en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- La auditoría operativa se centra en que la actividad económico financiera se ajuste a los principios de la buena gestión financiera, detectando deficiencias y proponiendo correcciones y mejoras. Los principios de la buena gestión financiera tiene como objeto el examen sistemático de los procedimientos desde el punto de vista de la eficiencia, eficacia, economía, racionalidad en la ejecución del gasto público y transparencia.

Por otra parte, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas excluye su aplicación a las auditorías de cuentas que se realicen en el sector público estatal, autonómico o local. En este caso se reservan las competencias de control conforme a lo dispuesto en la disposición adicional segunda.

Esta Disposición adicional segunda (Auditoría en entidades del sector público), vuelve a insistir en reservar las competencias de revisión y verificación a su órganos de

control interno, rigiéndose por sus normas concretas y no es aplicable en el desarrollo de estos trabajos la LAC

No obstante, admite la posibilidad de que los auditores de cuentas o sociedades privadas de auditoría debidamente inscritas en el Registro Oficial de Auditores (ROAC), puedan realizar trabajos de colaboración en base a contratos encargados por EE.LL a instancia por los Interventores Locales, aunque estos trabajos no podrán calificarse como de Auditoría de Cuentas.

Esta posibilidad de colaboración con entidades privadas de auditoría, siguiendo las instrucciones del Interventor, también es admitida por el artículo 34 (Colaboración en las actuaciones de auditoría pública), del RCISPL reservando consignación e los presupuestos de las EE.LL.

Las limitaciones en cuanto a la falta de competencia para emitir informes de auditoría sujetos a la LAC se refiere respecto a las Entidades Públicas con presupuesto limitativo (Estado, CC.AA. y EE.LL.), sin embargo la cuestión cambia cuando nos referimos (D.A. apartado 4) a las entidades que integrantes del sector público estatal, autonómico o local, no teniendo un presupuesto limitativo y que por normativa mercantil, se encuentran condicionados por ley a aprobar la auditoría de cuentas recogida en el artículo 1 de la LAC para las cuentas anuales.

Cuando dichas cuentas no se ajusten a la normativa contable del sector público (ICAL) o los trabajos de auditoría no se realicen siguiendo las normas de auditoría aplicables del sector público, los auditores de cuentas o sociedad privada de auditoría, válidamente inscritos en el ROAC, pueden emitir informes de Auditoría, sujetos a la LAC y denominarse Auditorías. 1 La Disposición Adicional Segunda Apartado 5 de la LAC establece que: *“En los supuestos de cuentas anuales u otros estados financieros consolidados en los que la sociedad dominante sea una entidad pública empresarial u otra entidad de derecho público y las sociedades dominadas pudieran ser sociedades mercantiles, cuando la auditoría de dichas cuentas anuales se realice por los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público, en la realización de dicha función no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, rigiéndose por la normativa específica del sector público.”*

Para finalizar encuadrando la normativa aplicable a los informes de auditoría emitidos en el ámbito local, el artículo 29.4 del RCISPL establece que la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (título VI) y las Resoluciones de 30 de julio de 2015 de la IGAE, por las que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente y la auditoría pública, son de aplicación al control financiero local. En estas resoluciones de establecen las formas de realizar los trabajos de auditoría. Estos trabajos son distintos a los de la auditoría de cuentas y tienen unos objetivos más específicos, como la auditoría de cumplimiento, la auditoría operativa y el control financiero permanente.

A su vez el artículo 35.2 del RCISPL en relación a la tramitación, estructura y contenido de los anteriores informes indica que seguirán lo establecido en las normas técnicas de control financiero y auditoría dictadas por la IGAE.

Competencia material de las auditorías en el sector público local

A diferencia del control externo, realizado por Auditores o por el Tribunal o Cámara de Cuentas Regional, el control interno se refiere a los procedimientos establecidos por una entidad para ayudar a lograr los objetivos de la organización. El control financiero en su modalidad de auditoría pública corresponde al órgano Interventor, tal y como establece el artículo 4 del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Se trata de una función pública reservada y necesaria en todas las EE.LL.

El RCISPL, en su artículo 30.7 establece que los Alcaldes de los Entes Locales, los Presidentes de los OO.AA. y los Presidentes de la SS.MM. y EPEs pueden ser requeridos por el Interventor local para que le remitan los informes emanados de los órganos de control interno, no sólo los informes de auditoría, también se incluirían los de consultoría o asesoramiento suscritos por empresas de auditoría, consultoría o asesoría, respectivamente.

El Interventor General de la Entidad Local deberá establecer las actuaciones de control financiero permanente y de auditoría pública del siguiente ejercicio en el Plan Anual de Control Financiero. Los trabajos de control permanente se realizarán de forma continuada verificar, mediante técnicas de auditoría, que los datos presupuestarios y económicos proporcionado por los gestores son válidos y coherentes como soporte de la información contable. En el capítulo III Auditoría Pública del RCISPL (artículos 34 y 35), se regulan específicamente las actuaciones de Auditoría. Aunque se realicen por auditores privados los informes escritos deberán ser objetivos, claros y las recomendaciones dictadas sobre hechos comprobados.

Tanto el TRLRHL, como el RCISPL, faculta al interventor local para que en el ejercicio de sus funciones (Disposición adicional sexta RCISPL. Acceso a la información correspondiente a las auditorías realizadas por auditores privados), pueda acceder a los papeles de trabajo y a los documentos soporte utilizados por los auditores privados que hayan servido de base a los informes de auditoría del sector público local.

Finalmente el artículo 32.4 del RCISPL establece que en tanto que no exista una norma específica⁹ para realizar procedimientos de auditoría en el ámbito local, se utilizarán las normas de auditoría aprobadas para la Administración General del Estado por la IGAE. Desde la aprobación de la resolución de 25 de octubre de 2019, ya no falta norma específica porque tenemos un corpus normativo que da cobertura a las auditorías públicas.

3.- ESTADO DE LA CUESTIÓN

En la Resolución de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, se aprobaron la adaptación a las Normas Internacionales de

⁹ Esta falta de norma específica, ha sido cubierta por la Resolución de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría

Auditoría de las Normas de Auditoría del Sector Público Español. En todas las NIA-ES-SP se incluyeron referencias a su aplicación en el Sector Público Estatal, la Seguridad Social y de la Administración Local. En **ANEXO I**, se enumeran las distintas NIAs, su estructura, contenido y Anexos.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son un conjunto de estándares de auditoría establecidos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), realizó la adaptación de las NIA-ES al Sector Público (NIA-ES-SP), que son de obligado cumplimiento y utilización en el ejercicio de la auditoría pública, tanto para la Administración General del Estado, como las Comunidades y Autónomas y para la Administración Local.

El RCISPL, por el que se regula el régimen de control interno del sector público local también ha sido de reciente aprobación, por lo que a apenas existen auditorías aplicando los criterios NIA-ES-SP y menos aún en el subsector de las SS.MM. y EPEs, ya que el número de EE.LL. que tienen entes dependientes es aún menor.

La primera dificultad que nos encontramos es que las NIA-ES-SP, así como las NIA y las NIA-ES, están dirigidas preferentemente a la auditoría financiera (o de cuentas) y no a las auditorías de cumplimiento de legalidad ni a la auditoría operativa. La recurrencia anual y secuencial con que la IGAE realiza las auditorías aplicando las NIAs pone de manifiesto que están pensadas para auditorías financieras.

La NIA-ES-SP 1200, en su epígrafe 2.5 indica que las NIA-ES-SP pueden ser utilizadas en otros trabajos de control, distintos de la auditoría de cuentas, en cualquier forma de control interno (control financiero permanente, auditoría de cumplimiento, operativa...) podremos hacer uso de las NIA-ES-SP si consideramos necesaria su aplicación.

Las NIAs-ES han supuesto un cambio en los principios que aplica la IGAE desde hace años de hecho estas normas son citadas en dos Circulares de 2009, tanto en la Circular 1/2009 sobre el Control Financiero Permanente como en la Circular 2/2009 sobre Auditoría Pública. Sin embargo, las NIAs, al no ser consideradas legislación básica, han sufrido dispersión regulatoria.

Por otra parte, se producen auditorías duplicadas para una misma Entidad, tanto públicas, como privadas. Este problema no debería existir¹⁰, si se realizara una auditoría de la misma naturaleza, en el mismo período y en la misma entidad, pero cada organización tiene su contexto político, social y económico distinto. Las NIAs adaptadas proporcionan un punto de partida, una base un “*locus communis*” a utilizar, tanto por los Auditores Públicos, como los privados. Deberían conseguir que todas las auditorías del sector público, al igual que sucede ahora con las auditorías del sector privado sean homogéneas y comparables, no sólo en el método de trabajo, sino en el resultado de los informes.

¹⁰ Gutiérrez García, Cándido. (2014), *La adaptación de las NIA al sector público: un cambio posible y necesario*. Director de equipos. Oficina Nacional de Auditoría de la Intervención General de la Administración del Estado. Revista Auditoría Pública nº 64 pp. 5 – 9.

Precisamente uno de los principales beneficios de la adaptación de las NIAs estriba en la comparabilidad de los informes emitidos por las instituciones de control. No olvidemos que estos informes tienen unos destinatarios, no sólo los órganos de gobierno de la Entidad, sino los órganos de control de la CC.AA. y finalmente el Tribunal de Cuentas estatal.

La aplicación de las mismas normas de control en el sector público local y su comparabilidad, permitirá aumentar la transparencia de estos controles y en última instancia la credibilidad.

El segundo problema del presente análisis destaca en que las NIA-ES-SP, son un conjunto de normas que no aportan soluciones concretas, ni procedimientos concretos a realizar, sino que se nos hacen preguntarnos ordenadamente las cuestiones a considerar y analizar, incidiendo en los riesgos de auditoría más habituales y cómo tratarlos. Del análisis de las NIA-ES-SP, se comprueba que se encuentran equidistantes entre los principios generales de auditoría y los programas concretos de trabajo.

La tercera dificultad que nos encontramos es que aún más complicado resulta realizar este análisis desde el punto de vista de las SS.MM. y EPEs, ya que si bien deben sujetarse a los controles legales de los entes de los que dependen (conjunto de normativa aplicable al sector público local), también están sujetos a la normativa de auditoría y mercantil aplicable al sector privado. Por lo que el auditor público, debe tener conocimiento de ambos mundos, fundamentalmente para realizar el encargo de trabajo de la auditoría, como para comprender sus resultados y poder evaluarlos, tanto en el cumplimiento de la legalidad (auditoría de cumplimiento), como en la procedencia de las mejoras propuestas (auditoría operativa). Hay diferentes tipos de entidades, tienen regímenes jurídicos y contables similares a los previstos en el derecho mercantil, bajo la dirección del Interventor Local deben desarrollar su trabajo algunos auditores privados contratados sobre la base de insuficiencia de medios. En **ANEXO II**, se enumera el compendio legislativo mínimo a conocer para poder realizar una auditoría de cumplimiento y operativa en SS.MM. y EPEs.

El auditor, debe estar permanentemente en formación, ya que las novedades legislativas son constantes, tanto en el ámbito público, como en el privado, además en un sector el del control económico financiero, donde el control del déficit público y las demandas sociales de transparencia y racionalización del gasto público confluyen en continuas modificaciones legislativas.

En definitiva, el presente estudio trata de afrontar los primeros pasos para resolver las tres dificultades anteriores. Analizando las NIA-ES-SP, que como hemos visto no están enfocadas en la auditoría de cumplimiento ni operativas, basándome en las escasas experiencias prácticas existentes en las SS.MM. y EPEs por la reciente aprobación de la normativa y recurriendo a mi experiencia como Interventor Local trato de abordar en las distintas áreas de mayor riesgo las tareas a realizar.

4.- AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO Y AUDITORÍA OPERATIVAS EN LAS SOCIEDADES MERCANTILES Y ENTIDADES PÚBLICAS EMPRESARIALES DEPENDIENTES DE LAS ENTIDADES LOCALES

Las NIAs, pueden aplicarse en el sector público local de manera similar a como se aplican en el sector privado. Las NIA son un conjunto de estándares globales que establecen los principios y procedimientos que los auditores deben seguir al realizar una auditoría. La auditoría pública de cumplimiento de la legalidad y operativa se regularon por la INTOSAI. En España el Tribunal de Cuentas es miembro de INTOSAI.

Las tres fases principales por las que pasa una Auditoría¹¹ son las de planificación, ejecución e informe.

Dentro de la fase de planificación, deberemos tener en cuenta la NIA-ES-SP 1300 Planificación de la Auditoría de Estados Financieros. En esta fase tendremos que verificar que se cumplen los requerimientos de independencia y ética previstos en la NIA-ES-SP 1220, analizar la planificación de los trabajos de Auditoría con la dirección de la entidad, así como establecer la estrategia global de la auditoría y el plan de auditoría para la obtención de una evidencia adecuada y suficiente que nos deberá proporcionar una seguridad razonable. La NIA-ES-SP 1200 la define como “un alto grado de seguridad” (apartado 5), pero esto significa una seguridad absoluta, ya que esto es imposible en cualquier actividad.

En la fase de ejecución de la auditoría aplicaremos los procedimientos y pruebas de auditoría para obtener evidencia adecuada y suficiente. NIA-ES-SP 1500 Evidencia de auditoría tenemos esta evidencia de auditoría es de naturaleza agregativa y se logra principalmente de la aplicación de las pruebas y procedimientos específicos de auditoría en el desarrollo del trabajo de auditoría. La NIA-ES-SP 1505 Confirmaciones Externas, pone de manifiesto que la evidencia por escrito, obtenida de fuentes independientes externas de la entidad es la más fiable.

En la fase de emisión del informe la NIA 1700 R nos indica, que para que el auditor pueda formarse su opinión deberá llegar a la conclusión de si ha obtenido evidencia adecuada y suficiente para poder formarse su opinión, si las incorrecciones que no se han corregido son materiales, y si se ha cumplido el marco de información financiera. La conjunción de la evidencia de auditoría suficiente y adecuada unido al juicio profesional del auditor, permiten formar una opinión. En la NIA-ES-SP 1700 R y la NIA-ES-SP 1705 R Opinión modificada en el informe emitido por un Auditor Público, tenemos las posibles opiniones en el informe; favorable, modificada, con salvedades o desfavorable.

¹¹ Fueyo Bros, Manuel. (Coordinador).(2017) *Reglamento de control interno local: función interventora, control financiero permanente y Auditoría Pública*. Editorial Thomson-Aranzadi.

El auditor público, debe comunicar a la entidad auditada el inicio de la auditoría¹², mediante el Documento de Términos de Inicio de Auditoría (TDA) aplicando la NIA-ES-SP 1210 Acuerdos de términos de documento de inicio de auditoría. Sin embargo, a diferencia del encargo de auditoría en el ámbito de la auditoría privada que es una relación contractual entre auditada y firma de auditoría, cuando nos adentramos en el Sector Público nos regimos por el cumplimiento de una obligación legal.

Los pasos prácticos que los auditores deben seguir para aplicar las NIA en el sector público local, son:

- Trabajos iniciales de la Auditoría; El órgano interventor en el Plan Anual de Control Financiero, sobre un análisis de riesgos establecerá la planificación de la auditoría de acuerdo con los objetivos y requisitos de la entidad del sector público local. El auditor debe tener en cuenta los riesgos inherentes y de control en la entidad y desarrollar un plan de auditoría para cumplir con los objetivos establecidos en dicho Plan. En la NIA-ES-SP 1200 se regulan los *“Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”*. La *“Planificación de la auditoría de estados financieros”*, junto con la NIA-ES-SP 1200, *“Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”*.
- En el documento de inicio de auditoría, se establecen las reglas por las que va a regirse el trabajo de auditoría, de conformidad con la NIA-ES-SP 1210 Acuerdos de los términos del Encargo de Auditoría, siguiendo la línea de la Nota Técnica 1/2017 sobre el procedimiento de términos del documento de inicio de auditoría. La estrategia global de la Auditoría debe contener el alcance, el momento y el Plan de Auditoría.
- Evaluación del control interno: El órgano interventor debe evaluar el control interno de la entidad del sector público local para determinar la naturaleza, el alcance y el momento de las pruebas de auditoría. La NIA-ES-SP 1610, *“Utilización del trabajo de los auditores internos”* Esto implica evaluar los procesos y procedimientos de la entidad y determinar su efectividad en la prevención o detección de errores o irregularidades. En la NIA-ES-SP 1265 *“Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”*, se establece una Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, de cómo se establecen las deficiencias de control interno. También resulta útil conocer los componentes del control delimitados en COSO; El más importante el ambiente de control, centrándose en el proceso de identificación y evaluación de riesgos de la entidad, el sistema de información y comunicación con la Dirección, actuaciones específicas de control, así como quién realiza la supervisión de esos controles.

¹² Disposición novena,1 de la Resolución del 30-07-15 sobre Auditoría Pública.

- Valorar el riesgo de incorrección material al que nos tenemos que enfrentar, la NIA-ES-SP 1315 nos indica los procedimientos de valoración del riesgo que podemos aplicar, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos debidos a fraude o error.
- Realización de pruebas de auditoría: El auditor debe realizar pruebas de auditoría para recopilar evidencia suficiente y adecuada para respaldar sus conclusiones y opiniones. Estas pruebas pueden incluir la revisión de documentos, entrevistas con personal clave y la realización de pruebas sustantivas y analíticas. En las NIA-ES-SP 1510 a 1620 se recogen una batería de pruebas a realizar.
- Evaluación de la evidencia: El auditor debe evaluar la evidencia obtenida durante la auditoría y determinar si es suficiente y adecuada para respaldar sus conclusiones y opiniones. Si la evidencia es insuficiente o inadecuada, el auditor debe obtener evidencia adicional. En las NIA-ES-SP 1402 a 1505 se recogen una batería de pruebas a realizar.
- Informe de auditoría: El auditor debe preparar un informe de auditoría que incluya sus conclusiones y opiniones. Este informe debe ser claro, conciso y proporcionar información relevante y útil para los usuarios de la auditoría. En las NIA-ES-SP 1700 a 1720 se recogen las características de los informes a emitir.

En el ámbito estatal los criterios y las técnicas que se han de aplicar en la realización de trabajos de auditoría de entidades públicas son los principios y las normas de auditoría elaborados por la Intervención General del Estado, la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, y también, las Normas técnicas de auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Como hemos visto en el ámbito local el artículo 29.3 del RCISPL distingue los distintos tipos de auditoría pública local, que son coincidentes con lo establecido en el glosario de términos que acompañó a la *Resolución de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría*, determina las modalidades de auditoría pública

- a) La auditoría de regularidad contable; Revisión de que las cuentas anuales se adecuan a la normativa contable y en su caso presupuestaria, reflejando la imagen fiel del patrimonio y de la situación económico financiera de la Entidad.
- b) La auditoría de cumplimiento; Verificación de que los procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas legislativas y reglamentarias vigentes.
- c) La auditoría operativa; Examen objetivo de las operaciones y procedimientos para contrastar su racionalidad económica y su adecuación a los principios de la buena gestión financieras, detectando deficiencias y proponiendo recomendaciones o mejoras para su corrección.

CONCEPTO DE SS.MM. Y EPEs EN EL SECTOR PÚBLICO LOCAL

Para responder a la pregunta de qué se entiende por una Sociedad Mercantil Local debemos recurrir al artículo 2.d) del Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades locales, considera integrantes del Inventario de Entes del Sector Público Local:

Son sociedades mercantiles locales:

- Las participadas en el capital social mayoritariamente, ya sean de directamente o indirectamente por la propia entidad local, sus entes dependientes o vinculados.
- Las que dispongan de los derechos de voto mayoritarios de órgano, organismo o sociedad mercantil dependiente de la Entidad Local, ya sean bien directamente o mediante acuerdos con otros socios.
- Las que permitan nombrar o a cesar a la mayoría de los miembros de los órganos de gobierno de la mercantil, ya sea directamente o mediante acuerdos con otros socios de esta última, de cualquier órgano, OO.AA. u otra sociedad mercantil distinta y dependiente de la Entidad Local.
- Las que la entidad local, organismo autónomo o sociedad mercantil dependientes de la entidad local haya designado al administrador único o la mayoría de los miembros del consejo de administración de la sociedad.

Aunque no estemos realizando un análisis de las auditorías de cuentas, sino de las de cumplimiento y operativas, se considera oportuno recurrir a la ICAL (Sección 4.ª Rendición de cuentas Regla 50. Cuentadantes), donde se determinan las personas físicas responsables de rendir cuentas;

- El Alcalde de la entidad local.
- Los Presidentes o Directores de los OO.AA y EPEs.
- Los Presidentes del Consejo de Administración de las SS.MM. dependientes de la entidad local.

Las sociedades mercantiles locales poseen una personalidad jurídica propia, diferente de los socios que la componen, su actividad está sujeta a derechos y obligaciones, disponen de una sede central de negocios denominada domicilio fiscal, se les distingue mediante una denominación o razón social y deben ser inscrita en el Registro Mercantil mediante escritura pública. De los diferente tipos de sociedades mercantiles enunciados en la Ley de Sociedades de Capital, en el ámbito local, por el fin público que se persigue, la tipología habitual es la Sociedad anónima donde el capital social se encuentra dividido en partes alícuotas denominadas “acciones”.

Respecto al concepto de Sociedad mercantil, al no existir una definición específica para el ámbito local podemos recurrir por analogía a lo establecido en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que define por sociedad mercantil estatal aquella sociedad mercantil en la que la Administración General del Estado ejerce el control:

- a) Bien porque la *participación directa*, en su capital social de la Administración General del Estado o alguna de las entidades que, conforme a lo dispuesto en el artículo 84, integran el sector público institucional estatal, incluidas las sociedades mercantiles estatales, *sea superior al 50 por 100*.
- b) Bien porque la sociedad mercantil se encuentre en el supuesto previsto en el artículo 4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores respecto de la Administración General del Estado o de sus organismos públicos vinculados o dependientes.

El régimen jurídico de las sociedades mercantiles estatales se regirá por lo previsto en esta Ley, por lo previsto en la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas y en lo que esta Ley no se regule, habrá que estar a lo establecido en el ordenamiento jurídico privado. Sin embargo, existe una normativa específica que resulta de aplicación en materia presupuestaria, de contratación, de control económico financiero, contable y de personal. En todo caso, queda clara la limitación de no disponer de potestades que impliquen el ejercicio de la autoridad, aunque con carácter excepcional, por ley, se puedan atribuir el ejercicio de estas potestades.

Con carácter anual, las sociedades mercantiles estatales deberán elaborar un presupuesto distinguiendo sus facetas, tanto de explotación, como de capital, así como un plan de Inversión, actuaciones y financiación correlacionado con el Presupuesto Plurianual. Todos estos documentos deberán integrarse con el Presupuesto General del Estado. Además, deben formular y rendir sus cuentas, incluyendo, en su caso, Informe de Auditoría, tal y como se establece en el Código de Comercio y su aplicación contable; el Plan General de Contabilidad Privada.

Respecto a las Entidades Públicas Empresariales, a falta de definición específica en el ámbito local también tendremos que recurrir a la Ley 40/2015, donde se indica que se rigen por el Derecho privado. No obstante, cuando excepcionalmente ejerzan potestades administrativas se regirán por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, su Ley de creación, sus Estatutos, la Ley de Procedimiento Administrativo Común, el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público. Disposición actualmente derogada, siendo la vigente la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, de trasposición al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

Al igual que las SS.MM, las EPEs también aplicarán la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, en materia presupuestaria, de control económico-financiero y de contabilidad. Para su gestión patrimonial se regulará por la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

Para el caso de las Corporaciones Locales las EE.LL. y sus OO.AA. con presupuesto limitativo aplicarán la Instrucción del Modelo normal de contabilidad local aprobado mediante la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre (ICAL). Sin embargo, en la regla primera, apartado 5, se indica que no aplicarán la ICAL a las SS.MM. dependientes de entidades locales, ya que deben adaptar su contabilidad a lo establecido en el Código de Comercio y resto de legislación mercantil, así como el Plan General de Contabilidad adaptado a las empresas españolas, o en su caso, al de Pequeñas y Medianas Empresas. Sólo les afecta la ICAL en lo referente a rendición de cuentas a los distintos órganos de control externo, tanto Cámaras de Cuentas Autonómicas, como Tribunal de Cuentas Estatal. La Disposición Transitoria Segunda de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, determina que lo dispuesto anteriormente, para las SS.MM, también se refiera a las EPEs locales.

4.1.- AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO

Su objeto consiste en la verificación de que los distintos actos y resoluciones administrativas, así como los procedimientos de gestión económico-financiera se han ejecutado siguiendo las normas que les son de aplicación. Principalmente se verifica el cumplimiento de las normas legales, pero también sobre las normas éticas y de gobierno de la Entidad. Como se pone de manifiesto en el documento de la IGAE “Código de Ética para la auditoría Pública” de fecha 25 de octubre de 2019.

La Norma Técnica de la IGAE sobre el informe de recomendaciones de control interno e informe adicional a emitir en la auditoría de cuentas (IRCI), de 1 de junio de 2017, tiene como fin la mejora de la gestión de los servicios públicos (auditoría operativa) y la puesta de manifiesto del grado de cumplimiento de la legalidad (auditoría de cumplimiento). En lo que se refiere al cumplimiento de la legalidad, resulta aplicable la NIA-ES-SP 1250 “*Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros*”.

Desde el punto de vista subjetivo, la auditoría de cumplimiento se aplica tanto a la Entidad Local, como a sus entidades públicas empresariales y sociedades mercantiles, incluso a entidades privadas que participen de los presupuestos municipales, ya sea mediante concesiones administrativas o sean beneficiarios de ayudas públicas y subvenciones.

Como se ha dicho el Interventor Local, como órgano de fiscalización y control interno, es responsable de la buena gestión de los fondos públicos identificando los riesgos y las debilidades respecto al cumplimiento de la legislación de aplicación. Promueve la transparencia (Artículo 36.2 RCISPL. La información contable de las entidades del sector público local y, en su caso, los informes de auditoría de cuentas anuales, deberán publicarse en las sedes electrónicas corporativas.), realizando informes sobre la adecuación de las actuaciones a la normativa aplicable principalmente en materia presupuestaria y de estabilidad. Lidera la rendición de cuentas con la remisión de la Cuenta General de las

Entidades Locales, reparos, análisis cuentas justificativas de subvenciones, pagos a justificar de carácter presupuestario y habilitaciones de fondos de carácter no presupuestario a terceros pagadores mediante el sistema de anticipos de caja fija, al máximo órgano fiscalizador externo, el Tribunal de Cuentas, tanto a la sección de fiscalización, como a la sección enjuiciamiento.

El escepticismo profesional es un principio de las auditorías de cumplimiento junto con la preparación profesional del equipo de auditoría. Durante la auditoría, en la planificación y en los programas de trabajo, los auditores deben establecer un nivel aceptable de importancia relativa o materialidad, tanto cuantitativa, como cualitativa, que permita reducir los riesgos de auditoría a un nivel admisible.

En las auditorías de cumplimiento, al evaluar el cumplimiento de la legislación aplicable, el riesgo debe ser muy limitado, de modo que las irregularidades detectadas en el incumplimiento de la normativa sean residuales y mínimas.

Durante la realización de los distintos trabajos de auditoría se debe mantener una comunicación constante y fluida con el equipo de dirección, control interno y asesores externos.

La Auditoría de Cumplimiento¹³ de SS.MM y EPE deberá comenzar con un encargo del trabajo del órgano interventor al auditor externo en virtud a la colaboración prevista en el artículo 34 del RCISPL. Las consideraciones generales de la planificación del trabajo de auditoría deberán contener los datos identificativos de la entidad auditada (razón social, CIF, domicilio social, objeto social, así como la forma de toma de decisión en sus órganos de gobierno, ya sea en Junta de General de Accionistas, Consejo de Administración o la Gerencia).

4.1.1- ANÁLISIS DE RIESGOS

El objetivo de la auditoría debe ser el análisis del cumplimiento de la legalidad en las diversas áreas en las que se divide la gestión de la Entidad y que luego se desarrollarán en profundidad, tales como; gestión económico financiera, contratación, subvenciones, RR.HH., gestión de ingresos, etc,.

El detalle de las comprobaciones a realizar según la NIA-SP-ES, se debe explicitar en la planificación de la auditoría, así como en el Pliego de Prescripciones Técnicas y Pliego de Cláusulas Administrativas, tanto particulares, como generales, que regulen el contrato de colaboración en la Auditoría.

A pesar de que las NIA-ES-SP, llevan pocos años aplicándose, si existen auditorías previas de cumplimiento y operativas realizadas a entes de pendientes de EE.LL. El

¹³ Auditores del Sector Público. REA (2020). *Cuaderno Técnico 5. Normas Técnicas de Auditoría Pública (II) Auditoría de cumplimiento de legalidad y operativa*. Disponible en link <https://rea.economistas.es/Contenido/REA/SectorPublico/CuadernosTecnicos/CT.SP-5-WEB.pdf> mes de septiembre 2023.

resultado de estos trabajos previos debe ser lo primero a analizar, así como los Informes de Control de la Intervención Local y los reparos efectuados en el ámbito de la Entidad Local matriz. Recordemos que la fiscalización previa, ya sea plena o ya sea de requisitos básicos, no es aplicables a las SS.MM. y EPEs dependientes, ya que no tienen presupuesto limitativo, pero sin embargo, facilitan pistas de incorrecciones o fraude que pueden reproducirse en los entes dependientes identificando las áreas de mayor riesgo en la gestión.

Las NIAs adaptadas al Sector Público proporcionan un marco de referencia para que los auditores del sector público local identifiquen, evalúen y comuniquen los riesgos relevantes en el ámbito local. Algunos ejemplos de otros riesgos que pueden ser relevantes en el ámbito local incluyen:

1. Riesgos relacionados con la seguridad de la información: Para que no pueda ser alterada o comprometida, y deben verificar si las medidas de seguridad son adecuadas para mitigar dichos riesgos.
2. Riesgos ambientales: Como la gestión de residuos y la contaminación, y verificar si se están cumpliendo las regulaciones y los estándares ambientales aplicables.
3. Riesgos relacionados con el cambio climático: Como el riesgo de eventos climáticos extremos y el impacto financiero de la transición hacia una economía baja en carbono.
4. Riesgos relacionados con la gestión de proyectos: Como el incumplimiento de plazos o presupuestos, y verificar si se están siguiendo las mejores prácticas de gestión de proyectos.

La creación de un mapa de riesgos es un proceso clave en la planificación de la auditoría en el sector público local, ya que ayuda a identificar y priorizar los riesgos asociados a la gestión económico y financiera de la entidad. Para crear un mapa de riesgos utilizando las NIAs adaptadas al Sector Público por la IGAE con respecto a las entidades del artículo 2.2 del Reglamento de Control Interno del Sector Público Local, se pueden seguir los siguientes pasos:

- Análisis del entorno de la SS.MM. y EPE:
 - Fuentes de financiación, propias, transferidas de la EE.LL. u otras AA.PP.
 - Situación económica general, contexto económicos.
 - Normativa de estabilidad presupuestaria y su cumplimiento: Nivel déficit público, existencia de capacidad o necesidad de financiación (estabilidad presupuestaria), análisis de la regla del gasto, control del endeudamiento a largo y corto plazo, cumplimiento del plan de pago a proveedores.
 - Modificaciones regulatorias, normativa de estabilidad, período medio de pago
 - Tamaño de la entidad y principales características.
 - Estructura organizativa, recursos humanos y materiales

- Identificación de las áreas con transacciones y procesos en los que la gestión resulta más complicada y es susceptible de mayor incumplimiento.
- Análisis de los medios y procedimientos que se siguen en el sistema de control interno.
- Identificación de los riesgos: En primer lugar, se deben identificar los riesgos que pueden afectar a la gestión económico-financiera de la entidad. Estos riesgos pueden ser de diferentes tipos, como financieros, operativos, legales, reputacionales, entre otros. La identificación de los riesgos se puede hacer a través de reuniones con los distintos responsables de la entidad, revisión de documentos y evaluación del contexto económico en el que opera la entidad.
- Evaluación de los riesgos: Una vez identificados los riesgos, se debe evaluar su probabilidad de ocurrencia y su impacto potencial en la entidad. La evaluación de los riesgos se puede hacer utilizando herramientas como la matriz de riesgos, que combina la probabilidad de ocurrencia y el impacto potencial para clasificar los riesgos en diferentes categorías de riesgo. Los procedimientos de valoración de riesgos incluirán; indagaciones, procedimientos analíticos, observaciones e inspección. En este aspecto, es importante la experiencia previa del auditor con la entidad y el análisis de los procedimientos de auditoría en auditorías previas, en un procedimiento de retroalimentación o feed-back que permita analizar si se han corregido las debilidades advertidas en auditorías anteriores.
- Priorización de los riesgos: Después de evaluar los riesgos, se deben priorizar para determinar cuáles son los riesgos más significativos para la entidad. La priorización se puede hacer utilizando criterios como la probabilidad de ocurrencia, el impacto potencial, la frecuencia de exposición y la importancia estratégica de la actividad o proceso que se está evaluando.
- Desarrollo del mapa de riesgos: Una vez priorizados los riesgos, se puede desarrollar el mapa de riesgos, que es una herramienta visual que muestra los riesgos de la entidad clasificados por categorías de riesgo y ordenados según su prioridad. El mapa de riesgos también puede incluir información adicional como las áreas de la entidad afectadas por cada riesgo y las medidas de control existentes para mitigar o reducir el riesgo.
- Actualización del mapa de riesgos: El mapa de riesgos debe ser actualizado periódicamente para reflejar cambios en el entorno de la entidad y en su gestión económico-financiera. Esto puede incluir cambios en las leyes y regulaciones, modificaciones en la estrategia seguida por la entidad o variaciones en los procesos y procedimientos.

Por ejemplo, la NIA-ES-SP 1706R Párrafo de énfasis y párrafos de otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor Público. Las sociedades mercantiles públicas deberán emitir un Informe de Gestión. Igualmente, las entidades públicas empresariales pueden emitir un Informe de Gestión si así viniera establecido en sus estatutos. Este informe deberá incluir la verificación de la “Información no Financiera”; esto es, medioambiental.

En conclusión, para crear un mapa de riesgos utilizando las NIAs adaptadas al Sector Público por la IGAE con respecto a las entidades del artículo 2.2 del RCISPL, se deben identificar, evaluar y priorizar los riesgos de la entidad y desarrollar un mapa visual que muestre los riesgos clasificados por categorías de riesgo y ordenados por su prioridad. El mapa de riesgos debe actualizarse periódicamente para reflejar cambios en la gestión económico-financiera de la entidad y garantizar una gestión de riesgos efectiva y eficiente

4.1.2. CONTROL INTERNO

Comenzamos con el control interno, ya que nos dará una visión global muy útil en la fase de planificación del trabajo de auditoría, también debemos utilizar los informes previos de auditorías realizadas en ejercicios anteriores, los informes de control financiero previos y el seguimiento del cumplimiento de las recomendaciones en el Plan Anual de Control Financiero.

Los auditores pueden evaluar el control interno de una entidad del sector público local utilizando una variedad de herramientas y técnicas de auditoría adecuadas:

1. Cuestionarios: Para recopilar información sobre el control interno de la entidad. Los cuestionarios pueden ser diseñados para cubrir áreas específicas de control interno, como las competencias de los principales responsables, la segregación de funciones, el acceso a los activos y a las cuentas de Tesorería, la supervisión y el seguimiento de las transacciones.
2. Entrevistas: Con el personal clave de la entidad para recopilar información sobre el control interno. Las entrevistas pueden ayudar a los auditores a comprender mejor los procesos y procedimientos de la entidad y a identificar posibles debilidades en el control interno.
3. Análisis de documentación de la entidad; Manuales de políticas y procedimientos, para evaluar el control interno. El análisis de la documentación puede ayudar a los auditores a identificar posibles debilidades en el control interno y a determinar si los procedimientos establecidos están siendo seguidos adecuadamente. Responder a la pregunta de ¿quién controla al personal controlador?
4. Pruebas de cumplimiento: Para estimar la efectividad del control interno de la entidad. Las pruebas de cumplimiento implican la revisión de las transacciones y los registros para verificar que se han seguido los procedimientos establecidos.
5. Pruebas sustantivas: Para evaluar la precisión de las transacciones y los saldos contables de la entidad. Las pruebas sustantivas implican la revisión de la evidencia subyacente, como facturas y estados de cuenta bancarios, para verificar la precisión y validez de las transacciones.

Tenemos las siguientes NIA-ES-SP referentes al control interno aplicables:

- NIA-ES-SP 1330 “*Respuesta del auditor a los riesgos valorados*”, que trata de la responsabilidad en una auditoría de estados financieros tenemos definidos los procedimientos o pruebas de auditoría. Pruebas de cumplimiento o de controles: diseñados para contrastar la eficacia operativa del control interno. Son pruebas que se utilizan en la fase de planificación.
- NIA-ES-SP 1250. “*Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*”. La guía de aplicación establece la responsabilidad que tienen los órganos de control interno en verificar el cumplimiento de la normativa de aplicación.
- NIA-ES-SP 1315 “*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno*”. Los órganos responsables de control interno deben establecer un índice de materialidad que permita emitir una opinión favorable en el informe de auditoría
- NIA-ES-SP 1265. “*Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*”. Debe verificarse que existen procedimiento establecidos y cauce eficaces de comunicación por parte del órgano de control interno, tanto a los Presidentes del Consejo de Administración de las SS.MM., como a los Presidentes de las EPEs, o en su caso, al Director Gerente.

La selección de las herramientas y técnicas adecuadas dependerá de la naturaleza y complejidad de la entidad, así como de los objetivos de la auditoría. La evaluación del control interno es importante para identificar posibles debilidades y áreas que se puedan mejorar en la gestión de la entidad y para garantizar la integridad y eficiente aplicación de los recursos públicos.

4.1.2. NORMATIVA PRESUPUESTARIA

Específicamente las NIA-ES-SP, a pesar de reconocer su aplicación al ámbito local y estar referidas principalmente a la auditoría de cuentas, no recogen referencia específica al cumplimiento de la legislación presupuestaria de ámbito local, sin embargo, como se verá, es de suma importancia para el Auditor Público analizar el cumplimiento de estas obligaciones básicas, ya que de ello dependerá la viabilidad de su opinión de auditoría e incluso la procedencia de la propia Sociedad Mercantil o Entidad Pública Empresarial.

4.1.2.1 Redimensionamiento del sector público local.

La normativa de racionalización del sector público local fijó medidas de redimensionamiento del sector público local¹⁴, en función de lo que queda establecido en las Disposiciones Adicionales 9ª LRSAL y 12ª de la LBRL, estas limitaciones afectan a Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares y los OO.AA. de ellas dependientes que hayan tenido que aprobar un plan económico-financiero o de un plan de ajuste, y que se encuentre vigente.

Durante la vigencia de alguno de estos planes las EE.LL., no podrán ya sea directamente o indirectamente, procurarse, crear o constituir nuevos OO.AA., SS.MM, EPEs, Fundaciones, Consorcios o demás entes dependientes. Tampoco podrán pagar o compensar las pérdidas acumuladas en las que hayan incurrido los entes anteriores y realizar aportaciones económicas, o acudir a ampliaciones de capital de EPEs o de SS.MM locales. Recordemos que estas entidades tienen la misma limitación que el resto de entidades mercantiles de capital cien por cien privado de disolverse si incurren en causa automática por pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores que dejen reducido su capital social.

Los entes de segunda línea (independientemente de su situación financiera); como OO.AA, SS.MM, EPEs, Fundaciones, Consorcios u otros entes adscritos, vinculados o dependientes, clasificados y adscritos por el Sistema Europeo de Cuentas (SEC), a cualquier Ayuntamiento, Diputación Provincial, Cabildos y Consejo Insular o de sus OO.AA., tampoco podrán constituir, ni adquirir nuevos entes de cualquiera de las tipologías anteriores, independientemente de su clasificación sectorial en términos de contabilidad nacional, quedando por tanto totalmente prohibido la constitución de entidades dependientes de otras que, a su vez, dependan directamente de las EE.LL.

Recordemos que el Reglamento de la Unión Europea 549/2013 de 21 de mayo de 2013 donde se regula el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea, establece mecanismos de homogeneización de las cuentas nacionales de los distintos estados miembros para su agregación en EUROSTAT, que es la Oficina Estadística de la Unión Europea, que se encarga de publicar estadísticas e indicadores a escala europea que permitan hacer comparaciones entre países y regiones. La no existencia de armonización comunitaria en esta materia permite que cada entidad nacional pueda presentar las cuentas según su normativa específica interna, sin embargo, al realizarse la agregación a nivel comunitario se deben realizar unos ajustes comunes a todos los estados miembros.

Estos ajustes son la base de los que se deben realizar para calcular las reglas fiscales, es decir; la capacidad/necesidad de financiación (estabilidad presupuestaria), regla del Gasto y nivel de endeudamiento.

¹⁴ Federación Española de Municipios y Provincias. Dirección General de los Servicios Jurídicos y Coordinación Territorial (2014). *Redimensionamiento del sector público Local tras la entrada en vigor de la Ley 27/2013 de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local*. Disponible en link <file:///C:/Users/aed011/Downloads/redimensionamiento-1.pdf> mes de septiembre 2023.

Como hemos dicho los entes de segunda línea tienen limitaciones para crear, constituir o para aportar, pero esta situación se complica aún más para aquellos OO.AA, SS.MM, EPEs, Fundaciones, Consorcios u otros entes que estuvieran controlados exclusivamente por unidades dependientes o vinculadas, a efectos del Sistema Europeo de Cuentas, de cualquier Ayuntamiento, Diputación Provincial, Cabildos y Consejo Insular, o de sus organismos autónomos y que a 31 de diciembre de 2013 que no estén en buena situación financiera, es decir, que no se encuentren en situación de superávit presupuestario, equilibrio o resultados positivos de explotación. En este caso, deberán antes del 31 de marzo de 2014:

- Adscribirse, vincularse o pasar a depender directamente de cualquiera de estas Entidades Locales.
- O ser disueltos.

En el caso de encontrarse en causa legal de disolución deberá, con la fecha límite del 30 de junio de 2014, iniciarse proceso de liquidación (plazo de tres meses desde la fecha de disolución). De no hacerlo, en dichas entidades operaría una causa legal y automática de disolución con fecha límite el 30 de junio de 2014. Esto implicaría que el resto de operadores privados no podrían comprar, vender o financiar a las SS.MM. y EPEs que se encontraran en esta situación.

Como podemos comprobar lo primero que habrá que comprobar al realizar un análisis de auditoría de cumplimiento es si, la Entidad Local matriz, tiene un Plan de Ajuste o un Plan Económico Financiero aprobado. En caso de su existencia entrarían a operar las limitaciones anteriores, que incluso podrían llegar a ser causa de disolución legal y automática de la entidad. Esta posibilidad debe ser descartada por el Auditor.

Para los Planes de Ajuste, la disposición adicional primera de la LOEPSF, modificada por la Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, establece que *“las Entidades Locales que soliciten al Estado el acceso a medidas extraordinarias o mecanismos adicionales de apoyo a la liquidez, están obligadas a acordar con el Ministerio de Hacienda un plan de ajuste, cuando sea preceptivo, que sea consistente con el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública e indicando que este Ministerio publicará información relativa a los mismos.”*

Para los Planes Económicos Financieros, la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) establece que *“en caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda pública o de la regla de gasto, la Administración incumplidora formulará un plan económico-financiero que permita en el año en curso y el siguiente, el cumplimiento de los objetivos o de la regla de gasto con el contenido y alcance previstos en dicha ley.”*

4.1.2.2 Período medio de pago a proveedores.

La LOEPSF introdujo el concepto de período medio de pago a proveedores (PMP). El PMP significa el plazo medio que transcurre desde que los proveedores entregan bienes o prestan servicios a una empresa (en función del principio presupuestario de prestación

efectivamente realizada) y el pago material de la operación por parte de la empresa que ha recibido estos servicios.

Por normativa presupuestaria existe un plazo de un mes para conformar una factura desde la entrada de la misma, en el punto general de entrada de Facturas Electrónicas de la Administración General del Estado (FACe) y posteriormente otro más para realizar el pago material de las facturas una vez reconocida la obligación.

Esta ratio en días debe ser controlada desde el departamento financiero para la gestión de tesorería y no incurrir en morosidad. La Disposición Adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, explicita que en las memorias de las cuentas anuales de las empresas se debe incluir su periodo medio de pago a proveedores. Esta información también se suministra al Registro Mercantil al depositar anualmente las Cuentas.

Los Planes de Ajuste adoptados por las EE.LL., tuvieron su causa en el incumplimiento de la normativa de morosidad de las AA.PP. La legislación básica aplicable, además de la LOEPSF y la LRSAL, se encuentra recogida en Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales y la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Los principales medidas de apoyo a las EE.LL. para el pago de sus proveedores se adoptaron por el Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, por el Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros, así como por el Real Decreto-ley 10/2015, de 11 de septiembre, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas en materia de empleo público y de estímulo a la economía.

Por ello, el Auditor público debe verificar si existen planes para reducir el PMP en caso de incumplimiento, el órgano responsable de su cálculo, así como el órgano responsable de la adopción de medidas correctoras.

4.1.2.3 Análisis de las Reglas Fiscales; Estabilidad presupuestaria, Regla de Gasto y nivel de Endeudamiento

Como hemos dicho la normativa del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales y el artículo 2.1 de la LOEPSF, define y delimita el subsector Administraciones Públicas, que además de la Entidad Local matriz y sus OO.AA, incluye al resto de las EPEs, SS.MM. y demás entes de derecho público que sean dependientes de las AA.PP. locales.

Teniendo la consideración de sector público y portando siéndoles aplicables la reglas fiscales.

Aunque actualmente las Reglas Fiscales, se encuentran suspendidas por Acuerdo del Pleno del Congreso de los Diputados, en su sesión de 20 de octubre de 2020 por la situación de emergencia extraordinaria (COVID19), dichas reglas deben seguir calculándose por el Interventor Local, con la información agregada de las SS.MM. y EPEs.

La IGAE aprobó el Manual de cálculo del déficit en contabilidad nacional adaptado a las Corporaciones Locales”, donde se explica cómo realizar los cálculos y cuáles son las consecuencias del no cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria (capacidad/necesidad de financiación), en cada una de las fases en las que se calcula, porque el art. 3.1 de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera indican que la estabilidad presupuestaria en línea con la normativa europea, se deben evaluar en las distintas fases por la que pasa la vida de un presupuesto de gastos e ingresos, es decir en la fase de elaboración, en la fase de aprobación y en la fase de ejecución de los Presupuestos, pero además se aplicará;

- Cuando se aprueben los marcos presupuestarios a medio plazo.
- Cuando se modifica el presupuesto.
- Cuando se apruebe la liquidación del presupuesto.

Las Entidades Locales que tengan entes dependientes se plantea otro problema, y es el de determinar a qué entes se aplica el objetivo de estabilidad y cómo se calcula. El artículo 2.2 LOPSF, como hemos visto, *se refiere al resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles*, sin entrar en más detalle.

Sin embargo, anteriormente el art. 2.1 del RD 1463/2007, de 2 de noviembre (EDL 2007/183870), dispone de forma bastante exhaustiva que *a los efectos de lo dispuesto en este título, se consideran integrantes del Inventario de Entes del Sector Público Local:*

- La propia Entidad Local, incluyendo Ayuntamientos, Diputaciones, Mancomunidades, Comarcas que tenga la consideración de Entidad Local, etc.
- A sus organismos autónomos, porque – por definición – siempre son entidades públicas calificadas como Administración Pública y siempre de titularidad íntegra de la Entidad Local matriz de la que dependen.
- Consorcios en los que participen mayoritariamente Entes Locales. En el caso de que no exista participación mayoritaria de Entidad Local, deberá cumplir alguno de los siguientes requisitos:
 - Que las EE.LL. tengan mayoría de votos en los órganos de gobierno y administración.
 - Que las EE.LL. tengan facultades para investir o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno y administración.

- Si se trata de sociedades mercantiles públicas de capital íntegramente de la Entidad Local, no hay ninguna duda de que se les aplica el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria.
- Tampoco existe ninguna duda cuando las sociedades sean mixtas y la mayoría del capital social pertenece a la Entidad Local
- En el caso de sociedades mixtas en las que la Entidad Local no tienen la mayoría del capital social, para que sea aplicable el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, se debe cumplir alguno de los siguientes requisitos transcritos anteriormente y que reiteramos:
 - Las que ya sean de forma directa o indirectamente se encuentren participadas mayoritariamente en el capital social por la propia entidad local, sus entes dependientes o vinculados.
 - Las que tengan los derechos de voto mayoritarios, ya sea directamente o mediante acuerdos específicos con socios, órganos o la sociedad mercantil dependiente de la Entidad Local.
 - Las que tengan el derecho a investir o cesar a la mayoría de los miembros de los órganos de gobierno de la sociedad, ya sea directamente, ya sea mediante acuerdos con otros socios, de cualquier órgano, OO.AA. o SS.MM. vinculadas o dependientes de la Entidad Local.
 - Las que la entidad local, OO.AA. o SS.MM. vinculadas o dependientes de la entidad local haya designado administrador único o a la mayoría de los miembros del consejo de administración.

Como vemos el Auditor, deberá analizar cuidadosamente la situación accionarial y de control de cada ente dependiente para evaluar si está obligado a suministrar información y consolidar con la Entidad Local matriz a los efectos del análisis del cumplimiento de las Reglas Fiscales.

4.1.2.4 Suministro de información en la Oficina Virtual para Coordinación Financiera con las Entidades Locales.

Los datos referentes a la Entidad Local y todos sus OO.AA, Consorcios y SS.MM. vinculadas o dependientes o en los que la Entidad Local participe, deben reflejarse en la Base de Datos General de Entidades Locales (BDGEL), existiendo una permanente obligación de mantener actualizada esta base de datos, cuyo cumplimiento debe ser contrastada por el auditor público.

Por otra parte, la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, en la que se regulan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, también establece obligaciones específicas de suministro de información por parte de las SS.MM. y EPEs. A modo de ejemplo en el Anexo IB2 de dicha orden se deben comunicar las “Inversiones

efectuadas por empresas públicas por cuenta de la Entidad Local.” En el formulario B1 se deben comunicar “Ingresos derivados de ventas de acciones o participaciones en cualquier tipo de sociedad.”

Además de formularios específicos las Entidades sometidas al Plan General de Contabilidad de Empresas Españolas o a sus diferentes adaptaciones sectoriales deben comunicar los Estados financieros actualizados y situación al final del trimestre vencido relativas a:

- Balance (modelo ordinario)
- Cuenta de Pérdidas y Ganancias (modelo ordinario)

El formato de cada uno de estos formularios, debe reflejar;

- Previsión inicial: En esta columna se refleja las previsiones iniciales que figuran en los Estados financieros iniciales aprobados para el ejercicio corriente.
- Estimaciones actuales de cierre ejercicio: recoge la información de las previsiones actualizadas de ejecución a cierre de ejercicio de la entidad. Los importes de esta columna en este trimestre coinciden con los de la Situación fin de trimestre vencido.
- Situación fin de trimestre vencido: recoge la información de los estados de situación con la ejecución real a final del trimestre vencido.
- Información que figura en las cuentas aprobadas/formuladas de la Entidad.

Además de la información anterior, también se debe suministrar;

- F.1.2.9 Calendario y Presupuesto de Tesorería.
- F.1.2.12 Dotación de plantillas y retribuciones (ejecución).
- F.1.2.13 Deuda viva y vencimiento mensual previsto en el próximo trimestre.
- F.1.2.14 Perfil de vencimiento de la deuda en los próximos 10 años.
- F.1.2.B1 Actualización trimestral del cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria: Capacidad/necesidad de financiación.
- F.1.2.B2 Información para el análisis del cumplimiento de la Regla del Gasto.
- ID3 Información adicional de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias
- ID4 Información adicional Provisiones a largo y a corto plazo
- ID5 Información adicional sobre transferencias y subvenciones recibidas
- ID6 Información adicional sobre las inversiones en activos no financieros recogidos en balance
- ID7 Inversiones financieras

- ID8 Actuaciones efectuadas por empresas públicas por orden de Administraciones y otras entidades públicas
- ID9 Información de ayudas, transferencias y subvenciones concedidas
- ID10 Detalle de gastos financiados con fondos de la unión europea o de otras administraciones públicas (gastos con financiación afectada).

A continuación, la orden desarrolla mediante explicaciones y anexos la información concreta a remitir. Además, esta obligación de suministrar información se debe realizar con ocasión de;

- La aprobación definitiva del presupuesto de cada año.
- Con la aprobación de las líneas fundamentales del presupuesto.
- Con la ejecución trimestral del presupuesto de cada año
- Con la aprobación de la liquidación del presupuesto antes del 1 de marzo del ejercicio siguiente
- Con la aprobación de los planes presupuestarios a medio plazo.

Al igual que en los casos anteriores en la auditoría de cumplimiento se deberá contrastar que se cumplen con todas las prevenciones anteriores, analizando los flujos de información, cumplimiento de los calendarios, responsables de suministrar la información y procedimientos de control interno aprobados.

4.1.2.5 Obligaciones de Consolidación

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que establece en su art. 209.4 la obligación de que las EE.LL unirá a su Cuenta General los estados agregados y consolidados que se determinen por el (antiguo) Ministro de Hacienda y Función Pública.

Corresponde al Ministerio aprobar las normas específicas de consolidación a aplicar en el sector público local siguiendo las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público. Para la determinación de las entidades que deben formular estados consolidados, es decir, el perímetro de consolidación, además de la propia Entidad Local y sus OO.AA, están las entidades vinculadas o dependientes, ya sea directamente o indirectamente, por la entidad local, las entidades multigrupo y las entidades asociadas. Estas entidades deberán remitir sus cuentas anuales a la entidad local acompañadas, en caso de ser necesario, por el informe de auditoría.

El Real Decreto 500/1990, de 20 de abril en el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto del TRLRHL, en materia de haciendas locales, en su artículo 115 determina normas específicas, pero muy generales, para consolidar el Presupuesto de la Entidad Local principal con el de los presupuestos de sus OO.AA y los estados previsionales de las SS.MM. y EPEs, con armonización, homogeneizaciones y reclasificaciones.

La definición de qué se entiende por control y las entidades consideradas multigrupo o asociada son los establecidos en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público. Como siempre, la normativa estatal se desarrolla con anterioridad a la normativa local. En el ámbito del sector público se estableció marco contable para la formulación de cuentas anuales consolidadas de todas las Administraciones Públicas en la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio.

La anterior norma es de aplicación para el sector público estatal desde el 1 de enero de 2014 y en las entidades locales se ha producido su reciente adaptación por la Orden HAC/836/2021, de 9 de julio, con las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local, aplicable al *primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2022*, en las EE.LL incluidas en el artículo 211 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, es decir, los municipios de más de 50.000 habitantes y demás entidades locales de ámbito superior.

Por tanto, nos encontramos ante otra obligación de gestión económica y presupuestaria que cuyo cumplimiento debe ser evaluado por el Auditor Público.

En el caso de la gestión presupuestaria, tenemos escasas referencias normativas en las NIA- ES -SP;

- NIA-ES-SP 1320. En su apartado 2, se desarrolla la información presupuestaria sobre la que se debe aplicar en análisis de materialidad.
- NIA-ES-SP 1501. Indicación de todas las cuestiones en el Área Presupuestaria de la para obtener evidencia adecuada y suficiente de las pruebas de auditoría.

El resultado de estas evidencias, en el informe de auditoría, podría clasificarse en;

1. Opinión no modificada, por incumplimientos no significativos tales como incumplimientos formales de no suministro de información en plazo o incumplimientos leves del período medio de pago a proveedores.
2. Opinión modificada con salvedades, por incumplimientos de los principios las reglas fiscales de capacidad presupuestaria, regla de gasto o nivel de endeudamiento.
3. Opinión modificada adversa, por incumplimientos generalizados de carácter significativo. Por ejemplo, incumplir la obligación de disolución y liquidación de las SS.MM. y EPEs establecidas en la LRSAL como medidas de redimensionamiento del sector público local

En conclusión, las NIAs adaptadas al Sector Público por estar encaminadas a la auditoría de cuentas, encontramos escasos ejemplos referentes a la gestión presupuestaria local. El objetivo es asegurar que la entidad cumpla con las leyes y regulaciones aplicables.

4.1.3. CONTRATACIÓN

Las NIAs adaptadas al Sector Público proporcionan un marco de referencia para la realización de auditorías en el ámbito del Sector Público Local, comprobando que los contratos auditados se han preparado, licitado, adjudicado, ejecutado y liquidado conforme a lo establecido en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, trasponiendo al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, así como el Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, que aprobó el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Por el auditor, se deberá analizar si se han cumplido las normas publicidad, concurrencia, transparencia y no discriminación de la LCSP.

El artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, define que forman parte del sector público; Las EPEs a las que, como hemos visto, se refiere la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como otras entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependiente de un ente integrado en el sector público o dependientes del mismo. Además, las SS.MM en cuyo capital social la participación, ya sea directamente o indirectamente, superior al 50 por 100, o en algunos casos en los que sin superar ese porcentaje, dichas entidades tengan la consideración de grupo de sociedades según lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio y el artículo 5 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado en Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

El alcance de la auditoría abarcará los contratos licitados y adjudicados durante el período de estudio, así como la ejecución, modificaciones, incidencias o liquidaciones de contratos que han sido licitados y adjudicados en ejercicios anteriores por SS.M. y EPEs.

En nuestro caso, muchas de las SS.MM. y EPEs, se tratan de sociedades que mediante encomiendas de gestión realizan actividades de interés públicas encargadas por la Entidad Local matriz debido a la falta de medios de la primera o para agilizar la ejecución de los trabajos. La encomienda de gestión permite a órganos de las administraciones públicas encargar la ejecución de actividades materiales o técnicas a otros órganos u otras entidades de la misma o diferente Administración local que tienen medios técnicos idóneos para desarrollarlas.

Lo anterior no implica que esta actividad escape del control del derecho administrativo y la legislación de contratación incurriendo en desviación de poder por la Administración, utilizando las potestades administrativas para fines distintos de los encomendados y establecidos en el Ordenamiento Jurídico. Es decir, no debemos convertir a estas sociedades públicas locales en meras sociedades instrumentales que traten de ser opacas a la fiscalización municipal y reduzcan las obligaciones impuestas, tanto legales, como en materia de transparencia, por el derecho administrativo y la normativa de contratación.

En base al mapa de riesgos y del Plan Anual de Control Financiero, se deberán analizar por técnicas de auditoría y muestreo los contratos más representativos por la materia de contratación; abierto (ya sea XARA o no), abierto simplificado, abierto no simplificado, negociado (con o sin publicidad), restringido (ya sea XARA o no); así como el tipo de

contrato; de obras, de concesión de obras públicas, de concesión de servicio público, de suministro, de servicios, mixtos o de colaboración público privada. Debe analizarse la necesaria correlación entre las necesidades a satisfacer y el tipo de contrato a realizar y el procedimiento de contratación realizado,

Otros aspectos a evaluar son; si existe crédito presupuestario adecuado y en caso de existir, si es suficiente para atender las obligaciones ordinarias de la entidad o, en su defecto, no existe crédito o es insuficiente y no resulta ampliable el consignado en el presupuesto o su incorrecta imputación, la suficiente motivación, para evitar discrecionalidad, de las necesidades públicas a satisfacer, determinación del presupuesto base de licitación, existencia de informes técnicos de adjudicación necesarios, la debida calidad en los proyectos, adecuada motivación de los procedimientos de adjudicación, evitar los fraccionamientos del objeto del contrato, abuso en la utilización del procedimiento de urgencia, criterios de selección predestinados, revisiones no justificadas en precios, desviación en la calidad requerida, costes superiores a los calculados y no justificados, colusión de adjudicatarios, prórrogas no procedentes en la ejecución de los contratos, ...

De especial transcendencia, es la auditoría de los contratos menores de suministro, servicios y obras, que si bien no son de los de mayor importe en cuanto a su cuantía, si revisan importancia por relajarse las prevenciones de concurrencia, transparencia y publicidad de la Ley de Contratos y por no estar sometidos a fiscalización previa. En este sentido, se debe incidir en las normas propias que tenga aprobada, tanto la Entidad Local matriz, como la SS.MM o EPE en cuestión, analizando el número de ofertas que constan en el expediente, los proveedores que han resultados adjudicatarios en el ejercicio, así como la inexistencia de fraccionamiento del objeto del contrato.

Los proveedores deben ser analizados, en cuanto a su correcta clasificación para contratar con la Administración, su solvencia económica-financiera, técnica y profesional, que su objeto social permita la entrega de bienes o prestación de servicios, objeto del contrato y la inexistencia de vinculaciones jurídicas o personales con cualquiera de los miembros de la mesa que proponer al licitador adjudicatario al órgano de contratación.

Se debe hacer hincapié en la transparencia y en la publicidad del procedimiento de contratación en todas sus fases, para ello se debe analizar que se han cumplido con las prevenciones exigidas por el perfil del contrato, el Registro de Contratos y la publicidad de los contratos sujetos a Regulación Armonizada (XARA). Tramitación del procedimiento de contratación en la Plataforma de Licitación de Contratos del Sector Público.

Las administraciones locales pueden optar por publicar su perfil del contrante en la Plataforma, o en la plataforma de su administración autonómica que deberá publicar las convocatorias de licitaciones y sus resultados mediante mecanismo de agregación. Las licitaciones de entidades locales dados de alta en la Plataforma (<https://contrataciondelestado.es/wps/portal>, visualizado junio 2023) y de sus entidades dependientes contienen toda la información sobre su actividad contractual.

Un expediente tipo objeto de análisis por muestreo, en su fase de preparación, licitación y adjudicación, debería contener; Número de expediente, procedimiento de adjudicación, tipo de licitación, importe de adjudicación, licitadores, adjudicatario, análisis de la existencia de moción de inicio de expediente adoptada por el órgano competente, memoria del servicio gestor, informe económico, informe jurídico, pliego de prescripciones técnicas, pliego de cláusulas administrativas particulares y generales, criterios de adjudicación, publicación anuncio, constitución mesa de contratación, admisión de licitadores, justificación de criterios de capacidad y solvencia, justificación de bajas desproporcionadas valoración de ofertas, criterios de valoración por juicios de valor, criterios de valoración por cifras y porcentajes, informes técnicos de valoración, actas de las mesas de apertura de sobres, propuesta motivada de adjudicación de la Mesa al órgano de contratación, resolución de recursos especiales en materia contractual, formalización y publicidad del contrato de adjudicación. Depósito de garantías provisionales y definitivas.

La justificación de los criterios de capacidad y solvencia se puede contrastar en el Registro Oficial de Licitadores y Empresas Clasificadas del Estado, que se creó para cumplir con las obligaciones impuestas en los artículos 326 a 332 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, que se aprobó por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre. Los empresarios pueden inscribir en él los datos de personalidad y capacidad de obrar, autorizaciones y habilitaciones, solvencia y clasificación empresarial, a los que se refiere el artículo 328 de la Ley. Sus certificados son documentos acreditativos frente a todos los órganos de contratación del sector público. En ocasiones, esta justificación es sustituida por la Administración por una especie de declaración responsable de los licitadores, el documento europeo único de contratación (DEUC), que consiste en una declaración de la situación financiera, las capacidades y la idoneidad de las empresas para un procedimiento de contratación pública. El licitador que resulte adjudicatario final, tendrá que acreditar posteriormente su solvencia por los medios habituales.

Un expediente tipo objeto de análisis por muestreo, en su fase de ejecución, modificación, efectos, extinción y liquidación, debería contener; Fecha de firma del contrato y entrada en ejecución, así como sucesivas prórrogas, análisis de los documentos acreditativos de la ejecución del contrato, tales como facturas, conformidad de las facturas por el responsable del contrato, cumplimiento del período de ejecución pactado, existencia de acta de recepción material, seguimiento de la prestación de las mejoras ofertadas en la fase de licitación durante la ejecución del contrato, documentos contables y presupuestarios, modificaciones aceptadas por el contratista, reajustes de anualidades, revisiones de precios, incidencias, suspensiones y penalidades impuestas durante la ejecución, devolución de garantía definitivas y liquidaciones del contrato.

Especial consideración merecen las facturas justificativas de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en virtud del principio de entrega del bien o prestación de servicio, no permitiéndose la emisión de facturas con fecha anterior al devengo de la prestación a la que se hace referencia. Las facturas emitidas deben cumplir con los requisitos establecidos en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación; así mismo, deben recoger los tipos impositivos desglosados de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso de la contratación administrativa y las encomiendas de gestión, se pueden aplicar las siguientes NIA- ES -SP;

- NIA-ES-SP 1610. “*Utilización del trabajo de los auditores internos: Los responsables del gobierno de la Entidad*”, deben analizar si se han establecido políticas de contratación adecuadas y si éstas están autorizadas por los responsables en materia de contratación.
- NIA-ES-SP 1700. “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*”. En la sección Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios, se debe partir la observación del porcentaje de cumplimiento cercano al cien por cien de la legislación aplicable en materia de contratación pública, así como la procedencia de los procedimientos de contratación utilizados.
- NIA-ES-SP 1240. “*Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*”. Desarrolla un catálogo de pruebas sustantivas sobre registros y documentación que sirven de soporte documental de los contratos.
- NIA-ES-SP 1320. “*Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*”. Establece un procedimiento para concluir un porcentaje de importancia relativa que suponga un límite en la ejecución de la auditoría. Esta determinación se hace en la fase de planificación de la auditoría.
- NIA-ES-SP 1330. “*Respuestas del auditor a los riesgos valorados*”. Los auditores del Sector Público tienen en la realización de auditorías mayores responsabilidades, que los auditores del sector privado. En la verificación de la legalidad en el área de contratación el nivel de incumplimiento admisible debe ser mínimo o inexistente.

El resultado de estas evidencias, en el informe de auditoría, podría clasificarse en;

1. Opinión no modificada, por incumplimientos no significativos tales como incumplimientos formales que no inciden en la competencia, concurrencia o en los principios generales de contratación.
2. Opinión modificada con salvedades, por incumplimientos de los principios de contratación residual, esporádico y no generalizado.
3. Opinión modificada adversa, por incumplimientos generalizados de carácter significativo. Por ejemplo, aquellos que carecen de procedimiento de contratación o son causa de nulidad contractual.

En conclusión, las NIAs adaptadas al Sector Público se pueden aplicar en el contexto de la contratación administrativa y las encomiendas de gestión, con la realización de procedimientos de auditoría adicionales y la obtención de evidencia suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones del auditor. El objetivo es asegurar que la entidad cumpla con las leyes y regulaciones aplicables y que gestione adecuadamente los contratos y encomiendas de gestión.

4.1.4. SUBVENCIONES

En relación a la auditoría de subvenciones¹⁵ y otras ayudas, las NIAs adaptadas al Sector Público por la IGAE establecen que el auditor debe evaluar si la entidad ha cumplido con los requisitos legales y normativos en cuanto a la obtención, gestión y utilización de dichas subvenciones y ayudas públicas. En especial la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, así como el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, que aprobó el Reglamento de la General de Subvenciones, el Plan Estratégico de Subvenciones, la Ordenanza General de Subvenciones, las Bases Reguladoras de la Subvención, así como la Orden de la Convocatoria de la Subvención.

Por el auditor, se deberá analizar porque se han cumplido las normas de objetividad, publicidad, transparencia, concurrencia, eficacia y eficiencia con los objetivos previstos en el Plan Estratégico de subvenciones y en general, el cumplimiento de los principios de la buena gestión financiera.

Para ello, el auditor debe realizar pruebas sustantivas para comprobar que se han cumplido los requisitos establecidos en la normativa aplicable en cuanto a la solicitud, concesión y justificación de las subvenciones y ayudas. Además, el auditor debe evaluar si la entidad ha cumplido con los términos y condiciones establecidos en los acuerdos de subvención y ayudas.

Otro aspecto relevante en la auditoría de subvenciones y ayudas es la evaluación de la gestión financiera de las mismas. El auditor debe comprobar que los ingresos y gastos relacionados con las subvenciones y ayudas se han contabilizado y registrado correctamente en la contabilidad de la entidad. Además, el auditor debe evaluar si la entidad ha llevado a cabo una gestión eficiente y eficaz de las subvenciones y ayudas, comprobando que se han utilizado para los fines establecidos en los acuerdos de subvención y ayudas.

En materia de Subvenciones, se pueden aplicar las siguientes NIA- ES -SP;

- NIA-ES-SP 1200. “*Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las NIA-ES-SP*”. El incumplimiento en materia de subvenciones no sólo engloba a los actos ilegales, también violaciones de las previsiones de las bases estratégicas de subvenciones, de la ordenanza general de subvenciones o las condiciones establecidas en la orden de concesión de subvenciones. Los actos que no se adecuan a la normativa anterior son incumplimientos significativos para los objetivos de la auditoría. En la fase de planificación el diseño de la auditoría se debe realizar de manera que proporcione una garantía razonable de que son detectadas las irregularidades con un porcentaje de materialidad suficiente en los estados financieros que resulten de incumplimientos de

¹⁵ Martín Alonso, Federico R. (2017). *El control financiero de las subvenciones. Unidad didáctica 3. Régimen jurídico y procedimiento de las Subvenciones desde el ámbito local*. Curso Monográfico de Estudios Superiores CEMCI. 4ª Edición.

las previsiones de las normas relativas a la concesión de subvenciones. De los informes de control financiero anterior, así como del mapa de riesgos se puede inferir la posible existencia de este tipo de incumplimientos debiéndose proceder a ejecutar procedimientos específicos dirigidos a detectarlos.

- NIA-ES-SP 1240. “*Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*”. Las empresas que colaboran en el procedimiento de gestión de subvenciones deben rendir cuentas de sus actividades y de su información económico-financiera.
- NIA-ES-SP 1250. “*Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*”. En este caso, al igual que hemos visto en la NIA-ES-SP 1200, existe un apartado de “Consideraciones generales”, donde se evaluará el grado de incumplimiento de las bases estratégicas de subvenciones, de la ordenanza general de subvenciones o las condiciones establecidas en la orden de concesión de subvenciones, reflejándose un amplio abanico de posibilidades que engloba desde actos ilegales a la mera inobservancia o acuerdos sobre subvenciones. El trabajo del auditor público debe ir diseñado para obtener evidencia de los incumplimientos legales.
- NIA-ES-SP 1265. “*Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*”. Para incumplimientos de cuestiones de gestión en relación a la concesión de subvenciones, la legislación requiere a los auditores del Sector Público que comuniquen las deficiencias observadas a los órganos de administración y dirección de la entidad para que adopten medidas. Similar al informe resumen de intervención dirigido al Alcalde-Presidente.
- NIA-ES-SP 1300. “*Planificación de la auditoría de estados financieros*”. Como se ha advertido se requiere del auditor público una base del marco legal en materia de subvenciones. Este conocimiento previo es imprescindible para la planificación del trabajo de auditoría.
- NIA-ES-SP 1315. “*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*”. El contexto en el que se desenvuelven las SS.MM. y EPEs en el Sector Público Local siendo conveniente el conocimiento de los requisitos de transparencia que la entidad auditada debe cumplir, con informaciones específicas sobre el control interno, cumplimiento de la normativa aplicable, requisitos presupuestarios, subvenciones o transferencias de fondos entre entidades o Administraciones Públicas, o fondos europeos. Posteriormente se deberá analizar la concreta rendición de cuentas, tanto a los órganos de control externo de las CC.AA., como al Tribunal de Cuentas estatal. En estos casos el auditor debe saber distinguir entre una subvención (carácter finalista) o una transferencia (financia un gasto no singularizado o específico), así como en su carácter corriente (gastos no activables) o de capital (inversión).
- NIA-ES-SP 1402. “*Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*”. En la gestión de subvenciones, existen entidades colaboradoras con la administración. Estas entidades, por el uso de fondos públicos

que realizan, como por ejemplo en el pago de prestaciones o subvenciones a beneficiarios, también está sujetas a control.

- NIA-ES-SP 1500. “*Evidencia de auditoría*”. Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1500 1.- Referencia general al principio de la NIA-ES-SP al hecho de que al auditor público se le deben exigir la existencia de determinadas pruebas materiales que proporcionen soporte de la evidencia alcanzada, derivadas de la existencia de un fuerte contexto regulatorio en determinadas áreas de gastos o ingresos. Tal es el caso de las verificaciones que deben ejecutarse y previstos en la legislación de subvenciones (Título III “Del control financiero de subvenciones”, de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones).
- NIA-ES-SP 1510 R. “*Trabajos iniciales de auditoría-saldos de apertura*”. En relación con los requerimientos de independencia y ética, lo dispuesto en el artículo 53 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, que aprobó el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, donde se analizan los principios éticos que debe exigirse en la actuación de los empleados públicos.
- NIA-ES-SP 1700 R. “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*”. Como fase final, se deben analizar la virtualidad de las incorrecciones detectadas durante la auditoría, en línea con lo adelantando en la NIA-ES-SP 1320 citada. A este respecto se debe tener presente el apartado 2.7 de la Norma Técnica del Informe con recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (IRCIA); relativo al normativa y procedimientos ejecutados en la concesión de subvenciones.

En la evaluación de los incumplimientos en esta materia, la norma técnica distingue entre:

a) Incumplimientos cometidos por beneficiarios. Se consideraran poco significativo cuando no comporten deber de reintegro. Los supuestos de reintegro del artículo 37 de la Ley General de Subvenciones (LGS) deben considerarse como incumplimientos graves o muy graves. Si la administración concedente ya hubiera exigido el reintegro de la subvención, no se pondrá una salvedad en el informe de auditoría

b) Incumplimientos cometidos por los gestores públicos de subvenciones. Factores para graduar su importancia:

- Relación existente entre el incumplimiento cometido por el gestor y la causa de reintegro que se haya producido. Por ejemplo, la falta de control ha permitido que el beneficiario reciba una subvención indebidamente. Si esta relación existe, debe tener la misma calificación que merece la conducta del beneficiario.

- Principios y normas esenciales que regulan la preparación, otorgamiento, justificación y control de las subvenciones. Considerar incumplimientos poco significativos aquellos que por tener una relevancia formal no afectan al buen fin de la subvención.

El resultado de estas evidencias, en el informe de auditoría, podría clasificarse en;

1. Opinión no modificada, por incumplimientos no significativos tales como incumplimientos formales que no inciden en los principios de la Ley General de Subvenciones. Por ejemplo, las infracciones leves del artículo 56 de la LGS, como ausencia en las facturas de los requisitos del Reglamento General de Facturación; las facturas justificativas no son originales o copias autenticadas, no presentación del presupuesto de la actividad a subvencionar.
2. Opinión modificada con salvedades, por incumplimientos de los principios generales y con una influencia significativa, aunque no de carácter generalizado. Por ejemplo, las infracciones graves del artículo 57 de la LGS, incumplimientos del beneficiario que sean causa de reintegro y este no se hubiera exigido, no publicación o insuficiente publicación de bases reguladoras, Justificación insuficiente de los gastos subvencionados sin cumplir los requisitos (art. 31 LGS).
3. Opinión modificada adversa, por incumplimientos generalizados de carácter significativo. Por ejemplo, aquellos que carecen de procedimiento de contratación o son causa de nulidad contractual. Por ejemplo, las infracciones muy graves del artículo 58 de la LGS. Falta de aprobación de Plan Estratégico de Subvenciones, falta de aprobación de Bases Reguladoras de la Subvención, uso de la subvención para un fin distinto al otorgado, concesión de subvenciones sin justificar o reintegrar la anterior, causas de nulidad de la resolución del artículo 36 de la LGS.

En resumen, las NIAs adaptadas al Sector Público establecen que la auditoría de subvenciones y ayudas públicas debe enfocarse en la evaluación del cumplimiento de los requisitos legales y normativos en cuanto a su obtención, gestión y utilización, así como en la evaluación de la gestión financiera y el uso eficiente y eficaz de las mismas.

4.1.5. RECURSOS HUMANOS

Las NIAs adaptadas al Sector Público por la IGAE establecen que la auditoría de la gestión de personal en el ámbito local debe centrarse en la evaluación del cumplimiento de la normativa aplicable en materia de gestión de recursos humanos, Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, que aprobó el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público Real Decreto 861/1986, de 25 de abril, por el que se establece el régimen de las retribuciones de los funcionarios de Administración Local, así como de los procedimientos establecidos para su selección, contratación, retribución, evaluación y gestión del desempeño, formación, promoción y cese.

Con carácter previo, la auditoría de cumplimiento deberá hacer una descripción de la estructura laboral y retributiva de la Sociedad objeto de control, así como la organización del trabajo. Se analizará la estructura del Departamento de RR.HH, así como el Convenio Colectivo aplicable al Sector. No debemos olvidar que estas tienen una participación pública local y por tanto, deben ser extremadamente escrupulosas en sus regímenes de selección, contratación e indemnización en caso de cese.

A partir de una muestra representativa, determinada según las necesidades del Interventor en el Plan Anual de Control financieros, se deben analizar por el auditor los diferentes aspectos que intervienen en la gestión de los RR.HH de la sociedad.

- Si existe un organigrama de personal debidamente aprobado, por el Consejo de Administración o el Órgano de Dirección, según determinen sus Estatutos. También se debe evaluar la Relación de Puestos de Trabajo, con sus complementos según categoría, y condiciones laborales. Los complementos específicos del puesto deben valorarse según el régimen de dedicación, la peligrosidad, penosidad, especialidad dedicación , incompatibilidad asociada a cada puesto.
- Estructura del personal fijo y no fijo, así como su distribución por sexos, especialmente en los órganos de Administración y Dirección, existencia de comité de empresa y de órganos de representación de los trabajadores (sindicatos). También deben ser objeto de la Auditoría la existencia de Planes de Formación Profesional de los Trabajadores, así como de la carrera profesional.
- Procedimientos de contratación, se debe analizar que los contratos de trabajo corresponden a las necesidades de la empresa y su clasificación por número de empleados en indefinidos a jornada completa, a tiempo parcial, eventuales, indefinidos, interinos, de duración determinada, contratos de relevo,...
- Planificación de los RR.HH. El auditor debe evaluar si existe una adecuada planificación en el tiempo de los Recursos Humanos, si se han implementado los procedimientos adecuados en la gestión de recursos humanos, si se ha cumplido con los principios de eficacia, eficiencia, economía, racionalización de los recursos públicos, transparencia y en general, si se cumplen los principios de una buena gestión financiera.
- Altas y bajas; La auditoría de cumplimiento se centraría en analizar las altas y bajas de personal se realizan por los procedimientos adecuados, encuadrándose correctamente en la Seguridad Social, con el tipo de cotización, según contrato y formación del personal, así como que la selección corresponde a necesidades reales y concretas de la sociedad sin que exista desviación de poder en el uso de las potestades de contratación.
- Control interno; El auditor debe evaluar la existencia y adecuación de los procedimientos y sistemas de control interno sobre la gestión de personal, con el fin de garantizar la transparencia y evitar posibles irregularidades en la gestión de los recursos humanos. Especialmente en la forma de selección, con el cumplimiento de los principios constitucionales de igualdad, mérito y capacidad en la selección del personal; formación y provisión, sistemas de retribuciones, sistemas de evaluación del desempeño, sistemas de retribución por objetivos, carrera profesional
- Régimen de retribuciones; El auditor debe evaluar si se han aplicado correctamente las normas y procedimientos establecidos, y si se ha llevado a cabo una gestión adecuada de las nóminas y otros pagos relacionados con el personal. El sistema de retribuciones debe estar directamente relacionado con el contenido del puesto de trabajo a desarrollar, desglosando todos los conceptos retributivos de carácter fijo y

que concuerden con la categoría del personal en el que se encuadren de forma homogénea. Las retribuciones no fijas ni periódicas, como gratificaciones, incentivos, productividad, debe comprobarse que se adoptan por el órgano competente conforme al procedimiento legalmente establecido, sin que existan discriminaciones, ni arbitrariedades. En los presupuestos Generales de las EE.LL. se aprueban como documento Anexo al Presupuesto las Relaciones Puestos de Trabajo, donde se relacionan los puestos existentes y presupuestados con el Grupo, Nivel, Complemento de Destino, Complemento Específico, así como otros conceptos retributivos de carácter fijo y periódico.

- Las retribuciones se deben adecuar al Convenio Colectivo aplicable, pero además los complementos “*ad personam*” deben ser objeto de especial análisis, para que se cumplan los principios de eficiencia, eficacia y economía en la ejecución del gasto público, especialmente desde la aprobación de la Ley racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, 27/2013, de 27 de diciembre.

Las pagas extraordinarias deben adecuarse a la estructura y contenido que se determine en la Ley de Presupuestos Generales de cada año.

En definitiva, la política retributiva de la sociedad debe adecuarse a la normativa sin que sea inferior al Salario Mínimo Interprofesional vigente, ni superior a los precios de mercado para un puesto de trabajo y sector similar. A estos efectos, se puede utilizar las Bases de Datos del Banco de España.

- Beneficios sociales; Se analizará el procedimiento de concesión y gestión económica, así como los principales conceptos; créditos reintegrables o anticipos al personal, ayudas para formación del trabajador, ayudas para formación de hijos, pólizas de seguros de vida, fondos y planes de pensiones, ayudas sociales para gastos médicos, prótesis, seguros médicos, cheques restaurante o comedor de empresa, premios por antigüedad, premios de jubilación.

Los beneficios sociales, así como el uso de tarjetas para gastos de locomoción y representación deben ser objeto de análisis especial, ya que se trata de aspectos sujetos a mayor riesgo de fraude, especialmente en los puestos de Gerencia y Dirección.

- Indemnizaciones por razón de servicio; Se analizará que las dietas para manutención y gastos de desplazamiento se adecúan a la normativa del Impuesto directo por excelencia, el que se establece sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ceses o despidos; Se estudiará que el importe por indemnizaciones, especialmente en el personal de Dirección, no supera los límites para despido procedente e improcedente de la legislación social, así como otros conceptos remuneratorios asociados al cese como indemnizaciones por permanencia o jubilación anticipada.
- Otras contingencias laborales, deben ser objeto de dotación a la provisión para responsabilidades o ser consideradas un pasivo contingente.
- Cotizaciones sociales del trabajador y de la empresa; Los gastos salariales y de la seguridad social debe comprobarse si se adecúan a los límites de la Ley de

Presupuestos Generales del Estado, así como si están actualizados a la legislación en materia de seguridad social vigente y correctamente liquidados a mes vencido a la Tesorería General de la Seguridad Social.

- Redimensionamiento del sector público local adoptadas por la LRSAL; Tienen influencia en las retribuciones que se pueden fijar en los contratos mercantiles o de alta dirección celebrados por las EE.LL., SS.MM. y EPEs que conforman el sector público local

Es el Pleno de la Entidad local quién tiene la competencia para proceder a la clasificación de las entidades vinculadas o dependientes que integren el sector público local, en varios grupos, en función del importe neto de la cifra de negocio, el número de trabajadores en cómputo anual, la necesidad de recurrir a la financiación pública según el volumen de inversión necesaria y características del sector en el que operan.

Dependiendo de la clasificación anterior existen unos límites respecto al número máximo de miembros del consejo de administración y de los órganos superiores o directivos de gobierno o administración. No pudiendo exceder de 15 miembros en los órganos de gobierno o administración en las entidades del grupo 1; 12 miembros en las entidades pertenecientes al grupo 2; y 9 miembros en las entidades clasificadas en el grupo 3.

A nivel organizativo, se establece el número mínimo y máximo de personal de alta dirección, así como la cuantía máxima en cómputo anual de su retribución, con limitación del porcentaje máximo del complemento de puesto y de retribuciones adicionales de carácter variable. En ocasiones este personal, tiene una retribución superior incluso al Alcalde de la Entidad Local matriz, resultando difícil justificar dicha situación. Las retribuciones en especie que se perciben en estas entidades deben ser tenidas en cuenta en el cómputo a efectos de cumplir los límites del importe máximo de la retribución total, regulados en el Real Decreto 861/1986, de 25 de abril, por el que se establece el régimen de las retribuciones de los funcionarios de Administración Local. (Artículo 7.º “*Límites a la cuantía global de los complementos específicos, de productividad y gratificaciones*”), que tampoco podrán superar los límites establecidos anualmente por Ley de Presupuestos Generales del Estado.

En materia de Recursos Humanos, se pueden aplicar las siguientes NIA- ES -SP;

- NIA-ES-SP 1200. “*Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría*”. En su apartado 1, define el concepto de independencia del auditor público que se asemeja al del auditor privado. Una manera de contrastar la independencia del auditor público, si este es funcionario, como se produce en el caso de los Interventores locales es que se verifique el cumplimiento de la Ley de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas, 53/1984, de 26 de diciembre.
- NIA-ES-SP 1315. “*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*”. Deben ser conocidas y evaluadas las prácticas de gestión de RR.HH, por ejemplo, la selección,

formación, evaluación y promoción del personal que formará parte del control interno. Deberá tomar conciencia de la importancia y relevancia de su cometido. También se deben establecer incentivos para seleccionar a las personas más cualificadas, incidiendo en la tenencia de una formación adecuada, su experiencia laboral previa en puestos de igual o similar responsabilidad, los objetivos demostrables alcanzados y la acreditación de su comportamiento ético e integridad en el desempeño de sus funciones, alineado con el compromiso de la entidad en la máxima transparencia.

Las políticas de formación deben ser públicas y transversales en la organización, incluyendo prácticas, escuelas y seminarios. La promoción debe articularse en un sistema de retribución por objetivos con evaluaciones periódicas del desempeño alcanzado, poniendo de manifiesto el compromiso de la entidad con el entorno de control y con el ascenso de personal cualificado dentro del derecho de la carrera profesional.

- NIA-ES-SP 1330. “*Respuestas del auditor a los riesgos valorados*”. Los auditores del Sector Público, en algunas auditorías, pueden tener mayores responsabilidades que en otras, por ejemplo: Considerar un mayor alcance en la verificación de la legalidad, como por ejemplo en áreas de contratación, de ingresos por tasas u otros recursos tributarios, de personal,
- NIA-ES-SP 1520. “*Procedimientos analíticos*”. Los procedimientos analíticos sustantivos pueden realizarse por sí solos o en combinación con pruebas de detalle. Por ejemplo, un procedimiento analítico sustantivo puede plantearse para revisar los gastos de personal, haciendo comparaciones del coste total o del coste medio por empleado, obteniendo explicación de las variaciones entre periodos, si existen.
- NIA-ES-SP 1700 R. “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*”. Para la verificación del cumplimiento de la legislación en materia de personal, el apartado 2.7 de la Norma Técnica del Informe establece recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (IRCIA).
- NIA-ES-SP 1705 R. “*Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público*”. Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales. Las existencias que se muestran en las cuentas anuales son incorrectas. El auditor ha comprobado que los gastos en concepto de dietas al personal se han financiado o imputado presupuestariamente con cargo al capítulo 1 “Gastos de personal”, cuando deberían haber sido con cargo al capítulo 2 “Gastos Corrientes en bienes y servicios”. Se considera que las incorrecciones son materiales para las cuentas anuales, pero no generalizadas (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).

El resultado de estas evidencias, en materia de RR.HH., podría clasificarse en

1. Opinión no modificada, por incumplimientos no significativos tales como incumplimientos formales que no inciden en los principios constitucionales de

igualdad, mérito y capacidad. Por ejemplo, las relativas a cuestiones formales en la contratación.

2. Opinión modificada con salvedades, por incumplimientos de los principios generales y con una influencia significativa, aunque no de carácter generalizado. Por ejemplo, la no justificación en determinados puestos de los complementos personales con las funciones asignadas al puesto.
3. Opinión modificada adversa, por incumplimientos generalizados de carácter significativo. Por ejemplo, aquellos que supongan la contratación de personal con vulneración de los principios constitucionales de igualdad o cese discrecionales sin motivación o incurriendo en desviación de poder.

En definitiva, las NIAs adaptadas al Sector Público establecen que la auditoría de la gestión de personal en el ámbito local debe centrarse en la evaluación del cumplimiento de la normativa aplicable en materia de gestión de recursos humanos y de los procedimientos establecidos para garantizar la eficiencia, eficacia y transparencia en la gestión de recursos humanos.

4.1.6. GESTIÓN DE INGRESOS

El objetivo de la auditoría de cumplimiento debe ser analizar la totalidad de los recursos que gestiona la sociedad. Al ser SS.M y EPEs entendemos que no son de carácter tributario, ya que éstos son de potestad exclusiva de la Entidad Local. El análisis comprenderá la aprobación por el órgano competente, la notificación al tercero deudor, su correcta contabilización, el proceso de recaudación y en su caso cobro o baja, así como otras cuestiones que pudieran surgir como aplazamientos, fraccionamientos de pago, recursos, impugnaciones judiciales, concurso de acreedores, etc,.

En relación a la gestión de ingresos en el ámbito local, las NIAs adaptadas al Sector Público Local establecen que los auditores deben seguir los siguientes pasos para realizar la auditoría:

1. Entender el proceso de gestión de ingresos: El auditor debe comprender el proceso de gestión de ingresos de la entidad, identificando las principales fuentes de ingresos, los procedimientos y controles existentes en la gestión de los mismos.
2. Identificar los riesgos: Una vez que se tiene un conocimiento del proceso de gestión de ingresos, el auditor debe identificar los riesgos relevantes asociados con la gestión de ingresos. Esto puede incluir el riesgo de fraude, el riesgo de errores en la contabilización de los ingresos, y el riesgo de incumplimiento de las normas y regulaciones aplicables.

3. Diseñar los procedimientos de auditoría: Con base en la comprensión de los procesos y los riesgos, el auditor debe planificar los procedimientos de auditoría adecuados para la revisión de la gestión de ingresos. Estos procedimientos deben incluir la contrastación de los registros contables con la efectividad de las operaciones, la revisión de los contratos y acuerdos de ingresos, la evaluación de la pertinencia y justificación de los controles internos y la realización de pruebas de detalle.
4. Realizar pruebas de auditoría: El auditor debe llevar a cabo pruebas de auditoría para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la gestión de ingresos. Esto puede incluir la revisión de facturas, contratos, apuntes contables y cualquier otro documento que ponga de manifiesto la realidad de los ingresos.
5. Evaluar los resultados de la auditoría: Con base en la evidencia obtenida, el auditor debe evaluar si la gestión de ingresos está libre de errores materiales y si cumple con las normas y regulaciones aplicables. Si se identifican debilidades en los controles internos, el auditor debe emitir recomendaciones para mejorarlos.

Lo primero que habrá que comprobar es que los ingresos que se gestionan son competencia de la SS.MM. y EPE de conformidad con lo establecido en sus Estatutos y se han tramitado conforme a la normativa de aplicación.

El detalle de los ingresos que tiene la sociedad deberá reflejarse correctamente en los epígrafes de la cuenta de resultados de la Sociedad (Pérdidas y Ganancias), principalmente en su rúbrica de “*importe neto de la cifra de negocios*”, aunque también podrán reflejarse en otros epígrafes, como “*otros ingresos de explotación*”, “*imputaciones de subvenciones al resultado del ejercicio*”, “*exceso de provisiones*”, “*variación de existencias*” o “*ingresos financieros*”. Como hemos indicado, no es objetivo de este trabajo, realizar una auditoría de cuentas, pero si es preciso comprobar que los ingresos contabilizados corresponden a la Sociedad y se han gestionado conforme a las normas legales aplicables, sin que estos sean superfluos, exagerados, inflados, desproporcionados o excesivos; ni tampoco ridículos y exiguos, sino que el proceso de gestión permita liquidar todos los ingresos cuya gestión y actividad le permiten sus Estatutos o normas de creación. Nunca debemos perder de vista que estas SS.MM y EPEs son mayoritariamente de capital de una Entidad Local y por tanto, persiguen un fin público.

También se debe tener en cuenta, que por lo general, estas SS.MM y EPEs no tienen las potestades exorbitantes para el cobro de los recursos de carácter tributario y no tributario que el artículo 2.2 del TRLRHL reconoce a los Entes Locales, principalmente la utilización del procedimiento de apremio y las actuaciones de embargo reconocidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. En este sentido, se debe ser extremadamente cuidadoso con la existencia de procedimientos normalizados de bajas; por anulación; o por cancelación, ya sea por prescripción, insolvencias o por otras causas.

Respecto a los ingresos resultado de facturas emitidas por las SS.MM. y EPEs, por entregas de bienes o prestación de servicios en el ámbito de su objeto social, en la opinión del informe de auditoría, se debe poner de manifiesto que las facturas emitidas;

- Se adecúan a lo establecido en los servicios que se pueden prestar según los Estatutos de la Sociedad, la declaración censal del alta en el IAE (Modelo 036), así como el epígrafe de alta en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.
- Se liquidan los impuestos indirectos aplicables (IVA).
- El concepto detallado en la descripción de la operación resulta razonable y adecuado a la actividad ordinaria y fines de la Entidad.
- Se ajusta a las tarifas aprobadas por la Entidad o por la Entidad Local de la que dependen.

Respecto a la contabilización; Se deben analizar y explicar las diferencias o desviaciones significativas que pudieran surgir entre el presupuesto de explotación inicial y la contabilización definitiva. Se deben periodificar los ingresos, en virtud del principio del devengo, es decir, de la corriente real de los bienes y servicios que se entregan y no del principio de caja.

Se deben analizar las actuaciones de gestión realizadas y conducentes al cobro de las facturas y liquidaciones emitidas¹⁶. Los convenios de colaboración firmados con otras entidades o el concurso de contratos de gestoría o asesoría para el cobro de estos conceptos. También se debe verificar la liquidación e ingreso de intereses de demora liquidados por pago extemporáneo, tanto referentes a facturación, como referentes a tarifas o precios públicos aprobados.

Es importante que consten por escrito los criterios de dotación a la provisión por saldos de dudoso cobro, según el importe de la deuda, la naturaleza de la misma y otras circunstancias. Se debe poner de manifiesto el órgano competente para proponer, tanto la provisión, como la baja, así como el órgano de la Entidad que debe aprobar dicha propuesta razonada.

En materia de Gestión de Ingresos, se pueden aplicar las siguientes NIA- ES -SP;

- NIA-ES-SP 1240. “*Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*”. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en gestión de ingresos. Normalmente los ingresos están sobrevalorados o inflados, para que cuadren con los gastos, ya que tanto el presupuestos de las EE.LL y OO.AA, como los estados previsionales de las SS.MM y EPEs deben estar equilibrados. El auditor puede detectar que los órganos de dirección pueden tener presiones para inflar los ingresos y cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo fraude mediante el reconocimiento de ingresos ficticios, incluso anticipados o mediante el registro de la facturación de ventas antes de su entrega. También se pueden reconocer ingresos elevados registrados en las

¹⁶ Viñas Bosquet, José P.(2014) *Control interno y fiscalización del presupuesto municipal: fundamentos, metodología, formularios, casos prácticos y modelos de informes*. Pamplona: DAPP Publicaciones Jurídicas, .

últimas semanas del periodo anual. El análisis de estos riesgos de incorrección material debida a fraude requiere la aplicación del juicio profesional.

Circunstancias que indican la posibilidad de fraude en la gestión de los recursos públicos. La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria obliga a destinar el superávit presupuestario a la reducción del nivel de deuda pública y del nivel de endeudamiento neto. Por otra parte, la venta de solares o inmuebles debe destinarse al incremento del patrimonio municipal del suelo.

Circunstancias que indican la posibilidad de fraude en la gestión de los recursos públicos. El conjunto de los recursos de la Hacienda Pública en sus distintas fases de gestión, liquidación, recaudación e inspección deben seguir la normativa tributaria específica¹⁷.

- NIA-ES-SP 1250. “*Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*”. Objetivo: Obtener evidencia de los incumplimientos legales, incumplimientos legales pueden provocar contingencias relevantes por multas, sanciones con pérdida de ingresos o devoluciones de ingresos indebidos (ejemplo normativa fiscal, laboral, financiera, de subvenciones o presupuestaria en el Sector Público).
- NIA-ES-SP 1260 R. “*Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*”. Información revelada en los estados financieros. Existe determinada información cuya publicidad y transparencia puede afectar al devenir de la entidad. Los juicios de los profesionales de auditoría deben evaluar las consecuencias de revelar determinada información en materia de ingresos.
- NIA-ES-SP 1300. “*Planificación de la auditoría de estados financieros*”. Ha de pedirse al auditor público una mayor comprensión del marco legal con carácter general, sobre todo en algunas actividades muy específicas del Sector Público, como, por ejemplo, contratación, personal, subvenciones y configuración de algunos ingresos, como tasas o precios públicos y, en su caso, el área de presupuestos cuando la entidad auditada haya de formar presupuestos limitativos.
- NIA-ES-SP 1315. “*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*”. mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno. Todo análisis del contexto económico de la entidad en materia de ingresos debe reconocer: La naturaleza de las fuentes de ingresos, si son ingresos propios o por delegación, análisis de los productos o servicios y su posicionamiento en el mercado, incluido un análisis de la competencia. Cauces y vías para la promoción de ventas como campañas de marketing y comercio electrónico, ventas por internet,...

Si el auditor detecta que la dirección está sufriendo presiones para cumplir las expectativas de beneficios, debe analizar dicha posibilidad mediante procedimientos sustantivos.

¹⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. eal Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

- NIA-ES-SP 1320. “*Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*” En los casos que el auditor deba recurrir a su juicio profesional para analizar los más elevados riesgos de incorrección material, las pruebas de auditoría deberían ser completadas con la realización de pruebas analíticas de estimaciones contables que pongan de manifiesto que los principios contables seguidos para la realización de las estimaciones contables o los criterios seguidos en el reconocimiento de ingresos.

- NIA-ES-SP 1402. “*Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.*”

En el ámbito local existen empresas que colaboran mediante contratos de prestación de servicios en los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de ingresos presupuestarios, impuestos, tasas, contribuciones especiales, precios públicos, aprovechamientos urbanísticos u otros recursos públicos por cuenta de otra entidad de la misma Administración o de otro nivel de Administración.

Por otra parte, las Diputaciones Provinciales tienen entre sus competencias colaborar con aquellas entidades que tienen menor capacidad económica o de gestión. Estas actuaciones de terceros presentan un mayor riesgo de auditoría

- NIA-ES-SP 1500. “*Evidencia de auditoría.*” Liquidación del presupuesto de ingresos: Las distintas fases de gestión, liquidación y recaudación de ingresos tienen su correlato reflejo en los presupuestos de las entidades y en los estados previsionales pasando por la fase de control de compromiso de ingreso concertado, previsiones iniciales aprobadas de ingresos, las modificaciones del presupuesto, las previsiones definitivas tras las modificaciones anteriores. Posteriormente cuando se liquida y se reconoce el derecho, finaliza el procedimiento de gestión de ingresos con la recaudación o ingreso del mismo. Lo anterior sería la ejecución normal, pero también existe la posibilidad de que los derechos liquidados se anulen, cancelen, prescriban o el deudor sea declarado insolvente. La anterior información, deberá presentarse, con un nivel de desagregación que permita hacerse una idea del presupuesto inicialmente aprobado para la entidad y sus modificaciones posteriores.
- NIA-ES-SP 1501. “*Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas.*” Los ingresos tienen el carácter de corriente o de capital. Los primeros se refieren a ingresos tributarios, tasas, precios públicos, contribuciones especiales, impuestos, cuotas de urbanización, transferencias, subvenciones o ingresos patrimoniales como concesiones administrativas o arrendamientos. Los de capital, son transferencias o subvenciones con este carácter o enajenación de inversiones reales. También existen ingresos financieros derivados del endeudamiento o la enajenación de activos financieros, como acciones o participaciones en el capital de otras entidades.
- NIA-ES-SP 1700 R. “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*” Se debe indicar lo enunciado en el apartado 2.7 de la Norma Técnica del Informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (IRCIA), en orden a la evaluación del cumplimiento por la entidad de las normas aplicables en la gestión de ingresos (liquidación, recaudación y gestión de impagos).

El resultado de estas evidencias, en materia de Gestión de Ingresos, podría clasificarse en;

1. Opinión no modificada, por incumplimientos no significativos tales como incumplimientos formales que no incidan en la liquidación o recaudación de recursos.
2. Opinión modificada con salvedades, por incumplimientos de los principios generales y con una influencia significativa, aunque no de carácter generalizado. Por ejemplo, el no establecimiento de un procedimiento para liquidar recursos o dar de baja por prescripción o insolvencia.
3. Opinión modificada adversa, por incumplimientos generalizados de carácter significativo. Por ejemplo, aquellos que supongan la no liquidación y por tanto recaudación de recursos o la ausencia de actuaciones conducentes al cobro de facturas emitidas.

En resumen, la aplicación de las NIAs adaptadas al Sector Público en relación a la gestión de ingresos en el ámbito local implica un enfoque basado en riesgos y la realización de pruebas de auditoría adecuadas para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre la gestión de ingresos. El objetivo es evaluar si la gestión de ingresos está libre de errores materiales y cumple con las normas y regulaciones aplicables.

4.1.7.- TESORERÍA

La gestión de Tesorería comprende; tanto los planes de Tesorería, con los distintos cobros y pagos con una periodicidad mensual, al menos; como las inversiones financieras, tanto a largo, como a corto plazo, en instrumentos financieros con criterios de solvencia, seguridad y rentabilidad.

En relación a la gestión de tesorería en el ámbito local, las NIAs adaptadas al Sector Público son fundamentales para que los auditores puedan evaluar la eficacia de los controles internos establecidos en las entidades locales. A continuación, se detallan algunas de las principales consideraciones que los auditores deben tener en cuenta:

Evaluación del control interno: Los auditores deben evaluar el control interno de la entidad en relación a la gestión de tesorería. Esto implica identificar los procedimientos y controles internos que la entidad tiene en marcha para asegurar que los ingresos y gastos se manejen de manera adecuada y se reflejen en los registros contables correspondientes.

Análisis de los procedimientos de tesorería: Los auditores deben analizar los procedimientos de tesorería que la entidad tiene establecidos, como por ejemplo, los procedimientos de recepción y pago de facturas, el proceso de recaudación de impuestos y otros ingresos, y la gestión de la tesorería. Esto permitirá al auditor identificar posibles riesgos y oportunidades de mejora en los controles internos de la entidad.

Revisión de los registros contables: Los auditores deben revisar los registros contables relacionados con la tesorería de la entidad, con el fin de comprobar que los ingresos y gastos se han registrado correctamente y se han reflejado adecuadamente en las cuentas correspondientes.

Análisis de los estados financieros: Los auditores deben analizar los estados financieros de la entidad, en particular los estados de flujos de efectivo y los informes de gestión de tesorería. Esto permitirá al auditor evaluar la liquidez y solvencia de la entidad, así como la calidad de la gestión de tesorería.

Identificación de posibles riesgos: Los auditores deben identificar posibles riesgos en la gestión de tesorería de la entidad, por ejemplo, la posibilidad de fraude, errores contables, o problemas en el flujo de caja. Esto permitirá al auditor enfocar su trabajo en los aspectos más críticos de la gestión de tesorería de la entidad.

La auditoría de la Tesorería de la Entidad comprenderá, si se cumplen los principios de la buena gestión financiera y al menos:

Verificación de los medios de pago y cobro utilizados. Muestreo representativo de operaciones realizadas, adecuación a la naturaleza de la actividad de la Entidad, personas autorizadas y debidamente soportados con justificantes y adecuados al procedimiento aprobado.

Existencia de manual de realización de control de pagos, con especial relevancia en los criterios de utilización de la banca electrónica por parte de los responsables.

Análisis de las cuentas bancarias abiertas en entidades financieras.

Circularización de saldos contables a 31 de diciembre de cada año.

Análisis del uso de la caja de efectivo, localización, personas con acceso, existencia de libro de caja, fechas de conciliación, personas con productividad por quebranto de moneda.

Personas debidamente autorizadas en las cuentas con límites de disposición y carácter solidario o mancomunado en la utilización de las cuentas.

Conciliación y arqueo de saldos bancarios con los datos contables, así como con las existencias de cajas de efectivo, indicando los saldos iniciales y finales, así como explicando las diferencias.

Control extracontable de los depósitos en efectivo y fianzas realizados y recibidos.

Control extracontable de los avales o garantías depositadas o recibidas.

Análisis de la utilización de las tarjetas de crédito y débito. Personas autorizadas, naturaleza de los gastos permitidos y que no pueden utilizarse mediante el medio habitual, la transferencia bancaria una vez acreditada la entrega del bien o la prestación del servicio.

Respecto a las operaciones de la gestión de Tesorería resulta indispensable analizar la existencia de procedimientos aprobados, que los acuerdos se adopten por el órgano

competente y el control interno que realiza la Entidad sobre este tipo de operaciones, cuya propia naturaleza aconsejan que tengan un tratamiento prioritario en el mapa de riesgos.

Respecto a las operaciones de inversión, su contratación se debe realizar conforme a los principios de la buena gestión financiera, basada en la solvencia, seguridad y rentabilidad, evitando inversiones especulativas o arriesgadas y que no tengan que ver con el objeto de la Entidad. Recordemos que este tipo de contratos no está sujeto a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.

Respecto a las operaciones de financiación, su contratación deberá estar plenamente justificada por necesidades reales y efectivas, aprobadas por el Consejo de Administración e incluso por la Junta General de Accionistas. Se deben analizar las operaciones vigentes, tanto a largo, como a corto plazo, la existencia de avales, la existencia de elementos de cobertura, ya sea de riesgo de tipo de cambio, como de tipo de interés, así como la aplicación de un interés fijo o variable respecto al EURIBOR o cualquier otro índice de referencia. También es conveniente analizar los gastos de formalización de deudas o de cancelación anticipada de los contratos, que incide en el tipo de interés efectivo de la operación de cara a su reflejo contables, así como en la Tasa Anual Equivalente, a efectos de su comparativa con otras fuentes de financiación.

En materia de Tesorería, se pueden aplicar las siguientes NIA- ES -SP;

- NIA-ES-SP 1240. “*Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*”. La administración de las cuentas de tesorería es un ámbito sujeto a un riesgo muy elevado de fraude, por el manejo del líquido de Tesorería. El auditor público debe ser extremadamente cuidadoso con que se cumplan las disposiciones normativas que regulan la liquidación, recaudación o ingreso en cuentas o en la Caja de Tesorería en efectivo de la entidad.
- NIA-ES-SP 1501. “*Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas*”. En el área de Tesorería el auditor deberá comprobar que el Remanente de Tesorería y el Resultado Presupuestario refleja correctamente las cuentas de Tesorería de la Entidad.
- NIA-ES-SP 1530. “*Muestreo de auditoría*”. En el ámbito de las cuentas financieras de Tesorería es oportuno realizar pruebas de detalle, como la confirmación de saldos mediante circularización. Estas pruebas proporcionan más evidencia sustantiva que las pruebas de controles y los procedimientos analíticos, suelen llevar mayor seguridad en los resultados y menor riesgo de auditoría.

El resultado de estas evidencias, en materia de Tesorería, podría clasificarse en;

1. Opinión no modificada, por incumplimientos no significativos tales como incumplimientos formales que no incidan solvencia, seguridad y rentabilidad de las operaciones financieras.
2. Opinión modificada con salvedades, por incumplimientos de los principios generales y con una influencia significativa, aunque no de carácter generalizado. Por ejemplo, la incorrecta conciliación y arqueo bancario explicando las diferencias existentes entre los saldos de las cuentas de tesorería y las cuentas contables.

3. Opinión modificada adversa, por incumplimientos generalizados de carácter significativo. Por ejemplo, aquellos que supongan la ausencia de justificación de saldos o mermas de los mismos, como la ausencia de numerario en caja o la pérdida de los avales depositados.

En resumen, la aplicación de las NIAs adaptadas al Sector Público en relación a la gestión de tesorería en el ámbito local permite a los auditores evaluar la eficacia de los controles internos de la entidad, identificar posibles riesgos y oportunidades de mejora, y asegurar que la entidad está gestionando adecuadamente sus recursos financieros.

4.1.8.- ENTES INSTRUMENTALES

En relación a los entes instrumentales en el ámbito local, las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) adaptadas al Sector Público deben aplicarse de manera similar a como se aplican en el resto de las entidades del sector público local. Para ello, el auditor debe tener en cuenta las características propias de los entes instrumentales, que suelen ser entidades jurídicas separadas de las entidades locales que los crean, pero que están bajo su control. Las EE.LL. son las depositarias por Ley de las competencias originarias para el desempeño de sus funciones (Artículos 26 a 28 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local).

Pero razones de interés público, en ocasiones determinan, que sus funciones no se desarrollen directamente por ellos, sino por otras entidades utilizadas como medio propio, mediante la figura jurídica de la encomienda de gestión o encargo de trabajo. La consideración de una entidad como medio propio se regula en los artículos 32 y 33 de Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, de transposición al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 y en el artículo 86 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Requisito exigido por la Ley de Contratos, de la realización de auditoría a aquellas entidades que se consideran medio propio y que están recogidas en la Nota técnica de la ONA 1/2019 sobre la consideración de medio propio en la auditoría de cuentas. En el ámbito local, la ausencia de medios materiales y humanos, así como una pretendida agilidad en la contratación han sido la principal causa de la creación de SS.MM. y EPEs.

En primer lugar, es necesario identificar si los entes instrumentales están incluidos en el ámbito de la auditoría. Si se determina que están dentro del alcance de la auditoría, se deben aplicar las NIAs adaptadas al Sector Público¹⁸.

¹⁸ Barquero Solanes, Ignacio. (2020) *Las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español*. Anuario Aragonés del Gobierno Local. Disponible en link <https://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/39/21/15barquero.pdf> mes de septiembre 2023.

En la auditoría de los entes instrumentales, se deben evaluar los sistemas de control interno y los procedimientos de gestión financiera y presupuestaria, incluyendo la elaboración de estados financieros. Además, se debe analizar la legalidad y regularidad de los actos y acuerdos del ente instrumental.

El auditor debe centrarse en la relación entre el ente instrumental y la entidad local, especialmente en lo que se refiere a la transparencia y a la rendición de cuentas, la gestión de riesgos y la evaluación de los resultados.

En las encomiendas suscritas entre la EE.LL. y la SS.MM. y EPEs, se debe analizar:

- Formalización de las actuaciones del encargo con su fecha y documento público o privado (contrato).
- Estudios y trabajos de profesionales externos necesarios para la redacción de los proyectos técnicos.
- Redacción de los proyectos técnicos de obras o servicios del encargo.
- Supervisión de los proyectos técnicos (Artículo 235 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público).
- En su caso, existencia de subcontratación y ejecución de las obras objeto del encargo. Estudio y trabajos externos para la dirección de las obras.
- Dirección obras.
- Designación del Director del encargo, como responsable de la ejecución.

Un expediente tipo objeto de análisis por muestreo, en su fase de ejecución, modificación, efectos, extinción y liquidación, debería contener; Fecha de firma de la encomienda y entrada en ejecución, así como sucesivas prórrogas, análisis de los documentos acreditativos de la ejecución del contrato, tales como facturas, conformidad de las facturas por el responsable del contrato, cumplimiento del período de ejecución pactado, existencia de acta de recepción material, seguimiento de la prestación de las mejoras ofertadas en la fase de licitación durante la ejecución de la encomienda, documentos contables y presupuestarios, modificaciones aceptadas por el contratista, reajustes de anualidades, revisiones de precios, incidencias, suspensiones y penalidades impuestas durante la ejecución, devolución de garantía definitivas y liquidaciones de la encomienda. En general, se verificará el cumplimiento de las obligaciones materiales, formales y temporales de justificación establecidas en las resoluciones y memorias de las encomienda de gestión.

Las NIA-ES-SP, aplicables a entidades vinculadas, por analogía pueden aplicarse para la auditoría de entes instrumentales:

- NIA-ES-SP 1550, 11 a 17 y A8 a A28. *“Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.”*

- NIA-ES-SP 1550, 18 y 19 y A29 y A30. “*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.*”
- NIA-ES-SP 1550, 20 a 24 y A31 a A45. “*Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.*”
- NIA-ES-SP 1550, 26 y A45 y A46. “*Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas.*”
- NIA-ES-SP 1550, 26 y A48 y A49. “*Manifestaciones escritas.*”
- NIA-ES-SP 1550, 27 y A50. “*Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*”
- NIA-ES-SP 1550, 28. “*Documentación*”.

El resultado de estas evidencias, en materia de Entes Instrumentales, podría clasificarse en;

1. Opinión no modificada, por incumplimientos no significativos tales como incumplimientos formales. Por ejemplo, la inadecuada formalización en documento público de la encomienda de gestión.
2. Opinión modificada con salvedades, por incumplimientos de los principios generales y con una influencia significativa, aunque no de carácter generalizado. Por ejemplo, la realización de un encargo de trabajo que no puede realizarse por la SS.MM o EPE por no estar dentro de su objeto social.
3. Opinión modificada adversa, por incumplimientos generalizados de carácter significativo. Por ejemplo, aquellos encargos de trabajo o de proyectos, no realizados a precios de mercado y cuyo objetivo último sea eludir los controles legales a los que hubiera tenido que someterse si la actuación no hubiera sido realizada por persona interpuesta.

En resumen, para aplicar las NIAs adaptadas al Sector Público en relación a los entes instrumentales en el ámbito local, el auditor debe tener en cuenta las particularidades de estos entes, evaluar los sistemas de control interno, así como la gestión financiera y presupuestaria, analizar la legalidad y regularidad de los actos y acuerdos, prestar atención a la relación con la entidad local y evaluar los resultados obtenidos.

4.1.9.- PASIVOS CONTINGENTES Y LITIGIOS EN CURSO

Las NIAs adaptadas al Sector Público proporcionan una guía para la evaluación y la gestión de los pasivos contingentes y los litigios en curso en el ámbito local. Los auditores deben realizar una evaluación exhaustiva de la información disponible y obtener suficiente evidencia de auditoría para evaluar la existencia, la medición y la presentación adecuada de los pasivos contingentes y los litigios en curso.

En primer lugar, los auditores deben obtener una comprensión de la naturaleza y la importancia de los pasivos contingentes y los litigios en curso de la entidad local, y cómo se han evaluado y contabilizado en los estados financieros. A continuación, deben evaluar la probabilidad de que los pasivos contingentes se materialicen y el impacto financiero de dicha materialización. Para hacerlo, pueden requerir la opinión de expertos en la materia, como abogados o valoradores.

En el caso de los litigios en curso, los auditores deben evaluar la validez y la adecuación de la información proporcionada por la entidad local y, si es necesario, obtener información adicional de fuentes externas, como los registros judiciales y los informes legales.

Una vez que se ha completado la evaluación, los auditores deben informar sobre cualquier pasivo contingente o litigio en curso que se haya identificado, incluyendo cualquier efecto en los estados financieros. También deben informar sobre cualquier problema de control interno identificado en relación con la evaluación y la gestión de los pasivos contingentes y los litigios en curso.

Las NIA-ES-SP, aplicables a en materia de pasivos contingentes y litigios en curso;

- NIA-ES-SP 1315. *“Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”*. Hay determinadas empresas que en su contexto existe un elevado índice de litigiosidad u operaciones que pueden dar lugar al reconocimiento de pasivos contingentes como las garantías post-venta, otras garantías financieras, así como seguros de reparación y restitución en caso de daño medioambiental.
- NIA-ES-SP 1250. *“Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”*. El incumplimiento de estas disposiciones debe ser mínimo y puede dar lugar a una opinión desfavorable de auditoría, ya hemos comentado que en las auditorías de legalidad o cumplimiento. Los procedimientos de auditoría pública que pueden utilizarse son: indagaciones ante la dirección, así como asesores jurídicos, tanto internos, como externos acerca de las reclamaciones administrativas y litigios judiciales pendientes.
- NIA-ES-SP 1260 R. *“Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”*. Todos estos riesgos e incertidumbres de evolución indeterminada como litigios en curso, deben revelarse en los estados financieros, ya sea en forma de

dotación a la provisión o explicarse en la Memoria como pasivo contingente, previa comunicación con los órganos de administración o dirección de la Entidad.

- NIA-ES-SP 1501. “*Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas*”. Para el caso de litigios y reclamaciones en curso, el auditor en la fase de planificación, diseñará procedimientos específicos con el objeto que identificar aquellos que puedan originar un riesgo de incorrección material, entre los que encontramos: (Ref.: Apartados A17-A19)
 - (a) Indagaciones ante la dirección y asesores jurídicos, tanto internos, como externos.
 - (b) Revisión de las actas de reuniones del órgano de administración o responsables del gobierno de la entidad, así como comunicaciones y reuniones con sus asesores jurídicos externos o bufetes de abogados
 - (c) Revisión de las cuentas contables de gastos jurídicos o contenciosos. El auditor puede realizar una comunicación a los asesores jurídico si detecta que existe un riesgo de incorrección material de difícil evaluación económica con respecto a litigios o reclamaciones identificados u otros cuyas gastos de profesionales independientes, tasación en costas, iguales jurídicas o minutas de abogados aparecen reflejadas en dichas cuentas.
- NIA-ES-SP 1540. “*Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar*”. El importe, tanto de las provisiones como de los pasivos contingentes se trata de una estimación debido al elevado grado de incertidumbre. Los criterios seguidos en estas estimaciones contables deben quedar plasmados por escrito y evaluados por el auditor. Por ejemplo, no es lo mismo el porcentaje a provisionar del importe de una Sentencia que se ha perdido en primera instancia, que la pérdida en segunda instancia ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma o la pérdida en el Tribunal Supremo, que ya no puede ser objeto de recurso y por tanto deviene definitiva y firma, cuyo importe debe ser dotal al cien por cien.
- NIA-ES-SP 1560. “*Hechos posteriores al cierre*”. El auditor, una vez cerrado el ejercicio y antes de emitir su informe puede considerar oportuno indagar ante los asesores jurídicos de la entidad sobre los hechos acaecidos en los litigios y reclamaciones pendientes. Por ejemplo, si tenemos fecha para dictar sentencia en los primeros meses del ejercicio siguiente al que se cierra.
- NIA-ES-SP 1570 R. “*Empresa en funcionamiento*”. Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones. Establece procedimientos de indagación ante los asesores jurídicos, tanto internos, como externos sobre la virtualidad de litigios y de reclamaciones en curso, así como sobre la prudencia y procedencia de las estimaciones realizadas por la dirección en los porcentajes de dotación a la provisión para responsabilidades o su consideración como pasivo contingente.
- NIA-ES-SP 1600. “*Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos*” (incluido el trabajo de los auditores de los componentes). Esta NIA se centra en la comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno y

administración del grupo de la existencia de litigios reales o potenciales. Al igual que la NIA anterior se centra en cuestiones relacionadas con litigios y reclamaciones de componentes de la entidad.

- NIA-ES-SP 1706 R. “*Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor público*”. Establece modelos de párrafos de énfasis con las circunstancias en las que procedería incluir un párrafo de estas características por la constatación de incertidumbre asociada a los resultados futuros de litigios o reclamaciones en curso.
- NIA-ES-SP 1720 R. “*Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*”. Ejemplos de párrafos que pueden aparecer en el informe de auditoría referentes a cantidades u otras consideraciones que pueden aparecer en el trámite respecto a “otra información”.

El resultado de estas evidencias, en materia de Pasivos contingentes y litigios en curso, podría clasificarse en;

1. Opinión no modificada, por incumplimientos no significativos tales como incumplimientos formales. Por ejemplo, la inadecuada contabilización como pasivo contingente o dotación a la provisión para responsabilidades.
2. Opinión modificada con salvedades, por incumplimientos de los principios generales y con una influencia significativa, aunque no de carácter generalizado. Por ejemplo, la ausencia de información en la Memoria sobre procedimientos judiciales con resultado desfavorable e implicaciones económicas para la entidad.
3. Opinión modificada adversa, por incumplimientos generalizados de carácter significativo. Por ejemplo, la ocultación premeditada por parte de los órganos de administración y dirección de la entidad de litigios o riesgos líquidos, vencidos y exigibles.

En resumen, para aplicar las NIAs adaptadas al Sector Público en relación a los pasivos contingentes y los litigios en curso en el ámbito local, los auditores deben obtener una comprensión adecuada de la entidad local, evaluar la información disponible, obtener evidencia de auditoría suficiente, y comunicar los resultados de la evaluación y cualquier problema de control interno identificado.

4.2.- AUDITORÍA OPERATIVA

No es suficiente contrastar que las cuentas reflejen la imagen fiel de la situación económico-financiera y patrimonial de la Entidad y que además la actuación de la misma se sujete al principio de legalidad. La experiencia acumulada demuestra que la utilización de los fondos y recursos públicos debe maximizar la eficiencia, eficacia, economía, transparencia y racionalidad en la ejecución del gasto público, es decir, los principios de una buena gestión financiera. También predicables en la normativa Europea; Artículo 317.1 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: *“Los Estados miembros cooperarán con la Comisión para garantizar que los créditos autorizados se utilizan de acuerdo con el principio de buena gestión financiera”*

El Glosario de Términos de la IGAE, que acompañó a la Resolución de 25 de octubre de 2019, define la auditoría operativa como el *“examen sistemático y operativo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas”*

Cumplimiento del principio de buena gestión financiera, respecto al control interno tenemos la NIA-ES-SP 1265 Comunicación de las Deficiencias de Control en el Control Interno a los responsables de gobierno y a la dirección de la Entidad, debiéndose realizar recomendaciones de control interno si detectamos errores o incumplimientos que consideremos necesarios para que mejoren la gerencia y administración de la entidad.

En AA.PP. maduras como pueden ser las EE.LL., resulta más ágil y dinámica la fiscalización que en los expedientes se constaten la existencia de informes esenciales y trámites favorables, sin que hay que analizar en profundidad todos y cada uno de los documentos contenidos en el expediente, lo que demoraría la adopción de Acuerdos, Decretos y Resoluciones en expedientes similares que se repiten en el tiempo y que siguen una tipología determinada.

Tras la crisis financiera de 2007 y la posterior crisis económica, el déficit público inicialmente y la deuda pública posteriormente se desbocaron, teniendo que adoptarse medidas legislativas para corregir la situación.

Las exigencias de la Unión Europea en materia de control de gasto público, motivaron que en septiembre de 2011, se modificara el artículo 135 de la Constitución Española de 1978, introduciendo el principio de estabilidad presupuestaria en la actuación de todas las Administraciones Públicas.

En desarrollo de dicho artículo 135, se aprobó la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF). La adaptación de esta normativa básica Estatal en materia de Administración local se realizó en la Ley 27/2013 de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL), de 27 de diciembre, que modificó los artículos 213 y 218 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

La LRSAL buscó como objetivo establecer la racionalización y simplificación en los organigramas operativos y competenciales de los sectores públicos, administrativos y empresariales. Su objetivo era la disminución del gasto público y de cargas administrativas y mejorar la transparencia, mediante el control, en definitiva, la racionalización de la administración. El Consejo de Ministros en su reunión de 26 de octubre de 2012 aprueba el Acuerdo por el que se crea la CORA y se le encomienda realizar un estudio integral de las Administraciones Públicas para identificar las áreas de mejora y las medidas a adoptar para hacerlas más ágiles, eficientes y cercanas a los ciudadanos. Para lograr un control económico-presupuestario más riguroso, se refuerza el papel de la función interventora en las EE.LL.. De este modo, el Gobierno comenzó a fijar normas sobre procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, etc.,...

Profundizando en esta idea de control se aprobó la Ley 19/2013 de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, de 9 de diciembre, que por su carácter transversal viene a desarrollar las obligaciones de publicidad, tanto activa, como pasiva, que antes venían recogidas en normativa sectorial dispersa. En su artículo 8 desarrolla las obligaciones de publicidad en el ámbito económico, presupuestario y estadístico.

Consecuencia de todo lo anterior mediante Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda se han ido desarrollando las obligaciones de suministro de información, regulados por la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Orden HAP/2082/2014, de 7 de noviembre, por la que se modifica la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Para el coste de los servicios de las EE.LL, se aprobó la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las EE.LL.

El objetivo último de todo este desarrollo normativo es que el gestor se corresponsabilice de la gestión, es decir, que se alcancen los objetivos previstos de la forma adecuada y al menor coste.

La auditoría operativa de economía busca que los recursos humanos y financieros utilizados sean los mínimos para alcanzar los objetivos programados. Se centrará en las áreas de actuación que son susceptibles de mejora, aquellas que presentan mayores incertidumbres según el mapa de riesgos o en las áreas con mayores problemas o en áreas donde se puede incrementar el valor añadido y hay margen de mejora.

La auditoría operativa de eficiencia busca conseguir el mejor resultado posible entre los recursos utilizados y los objetivos alcanzados.

La auditoría operativa de eficacia busca alcanzar los objetivos programados y sobre todo si los medios utilizados para alcanzar el fin propuesto son los adecuados. El auditor público debe evaluar si los medios utilizados han servido para alcanzar los logros.

En definitiva, al auditor público ya no sólo le sirve conocer la legislación contable y presupuestaria (auditoría de cuentas), ni conocer la normativa administrativa, de

contratación, de subvenciones, de recursos humanos, de gestión económico financiera (auditoría de cumplimiento); sino que ahora vamos un paso más y debe evaluar conceptos económicos indeterminados y que exigen un conocimiento más profundo del funcionamiento de la Entidad. Ahora debe valorar, comparar y contrastar entre diferentes opciones posibles, si la escogida por la entidad es la que más se adecua a los principios de la buena gestión financiera o hay otra opción óptima, lo que implica un análisis coste-beneficio. El óptimo de Pareto es un concepto de eficiencia en la economía utilizado para comparar diferentes asignaciones de recursos.

El análisis de riesgos resulta indispensable para determinar las áreas prioritarias de estudio. En el ámbito específico de análisis de las SS.MM. y EPEs, junto al presupuesto de explotación de cada año, se aprueba un Plan de Actuación Inversiones y Financiación, donde se proyectan las principales acciones a realizar y su fuente de financiación. Por ejemplo, en proyectos de inversión de elevado importe y complicada ejecución, en ocasiones la falta de recursos financieros de la Entidad Local matriz, impulsa que se realicen estas actuaciones desde entidades que no están sujetas a un presupuesto limitativo. En este ámbito la eficacia, eficiencia y economía se centraría en la calidad de las infraestructuras y equipamientos optimizando la productividad de los procesos de gestión.

Otros ámbitos de actuación a evaluar en las auditoría operativas son los que hemos analizado para la auditoría de cumplimiento, es decir; gestión económico-financiera, contratación, subvenciones, RR.HH., gestión de ingresos, Tesorería y provisiones y pasivos contingentes.

Como toda actuación de auditoría requiere una planificación, determinar el alcance y objetivos, las limitaciones, el destinatario de los informes, diseño del estudio, programa de estudio, recogida de datos, análisis de datos y emisión de informe.

La auditoría operativa se puede enfocar en mejorar los sistemas (por ejemplo la gestión de sistemas), o mejorar los resultados (si los servicios o prestaciones son de calidad y son los que se precisaban), o solucionar problemas (analizar las causas, las desviaciones y proponer soluciones).

La eficiencia, eficacia y economía deben realizarse por comparación e interpretarse en relación al ámbito de actuación analizado, por ello se debe recurrir a comparaciones con otras SS.MM. y EPEs del mismo sector y dependientes de EE.LL. Por la IGAE se dieron instrucciones técnica en su *“Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público”* (IGAE 2007), publicados en el portal de la Administración Presupuestaria en internet (www.pap.minhap.gob.es, apartado Intervención General de la Administración del Estado, visualizado junio 2023), así como en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.

El análisis del coste de los servicios de las distintas entidades permite comparar experiencias de mejores prácticas, indicadores de rendimiento o de gestión¹⁹, artículos doctrinales, asesoramiento de expertos independientes distintos del auditor y en materias específicas, los planes estratégicos y empresariales, las memorias anuales, las actas de reuniones de los Comités de Dirección y Consejos de Administración, indicadores de rendimiento establecido por la Entidad o por la Administración matriz, comparación con auditorías operativas realizadas previamente por entidades similares, estudios de organizaciones independientes y especializadas, informes de auditorías privadas, informes del Tribunal de Cuentas o de otros órganos fiscalizadores de carácter superior.

Existe un riesgo de incorrección que debe ser evaluado por el Auditor público, principalmente por;

- La complejidad de los ámbitos a analizar, donde los datos para evaluar son limitados o inexistentes.
- La exigencia de conocimientos profundos y específicos del evaluador sin que exista, como en las auditorías de cuentas o de cumplimiento, una normativa específica a la que recurrir en la evaluación.
- Los auditores deben mantener el escepticismo profesional, así como la importancia relativa del tema en el contexto considerado (materialidad)
- La sensibilidad política de las cuestiones, y cómo pueden ser utilizados estos informes por los miembros del Consejo de Administración de las SS.MM. y EPEs, así como los Concejales que no formen parte del equipo de gobierno en la Entidad Local Matriz. Recordemos que, tanto en los Reglamentos Orgánicos de las EE.LL., como en los Estatutos de las entidades dependientes; se establece una composición paritaria entre los Concejales de los distintos grupos constituidos en el Ayuntamiento y la composición del Consejo de Administración.

4.2.1. RESULTADO DE LA AUDITORÍA Y CONCLUSIONES OBTENIDAS - INFORME RESUMEN DE LA INTERVENCIÓN LOCAL

El resultado del informe debe analizar en que grado se han logrado los objetivos de los principios de la buena gestión financiera, desde un estudio independiente del Auditor Público, identificando ámbitos en los que la gestión se pueda mejorar, proponiendo mejores prácticas que contribuyan a que la entidad incremente su eficacia, eficiencia y economía.

¹⁹ ICAL. La información contenida en las notas 26. «Información sobre el coste de las actividades» y 27. «Indicadores de gestión» se elaborará, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, únicamente, estarán obligados a cumplimentarla los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior. **ANEXO III**

Tal y como viene regulado en el artículo 37 del RCISPL, los resultados del control interno, tanto en la Auditoría de cumplimiento, como de la operativa, se plasmarán por el interventor local en un informe resumen que deberá remitir, con carácter anual en los primeros cuatro meses de cada ejercicio, tanto a la Intervención General de la Administración del Estado, como al Pleno de la Entidad Local, un informe resumen de los resultados de los controles desarrollados en cada ejercicio, con ocasión de la aprobación de la Cuenta General del Ayuntamiento. El informe de auditoría operativa debe, además de comunicarse a los órganos de dirección y administración de la Entidad y publicarse en su portal de Transparencia.

4.2.2 PLAN DE ACCIÓN DEL ALCALDE-PRESIDENTE DE LA ENTIDAD LOCAL

Corresponde al Alcalde-Presidente la Entidad local la aprobación anual de un plan de acción que especifique las medidas a realizar para solventar los errores, incumplimientos debilidades y deficiencias, que se expliciten en el informe resumen. Es importante la referencia a Presidente en la denominación de anterior, ya que el Alcalde es también Presidente de su OO.AA., de las SS.MM. y EPEs dependientes.

El Plan de Acción es una herramienta clave para la gestión del control interno en las entidades locales, viene regulado en el artículo 38 del RCISPL, permitiendo identificar y priorizar las acciones necesarias para mejorar la gestión económico-financiera de la entidad y cumplir con los objetivos estratégicos y operativos establecidos. Para desarrollar las NIAs adaptadas al Sector Público con respecto al Plan de Acción del Reglamento de Control Interno del Sector Público Local, se pueden seguir los siguientes pasos:

1. Identificación de las áreas de mejora: En primer lugar, se deben identificar las áreas de mejora en la gestión económico-financiera de la entidad. Esto se puede hacer a través de una revisión de los informes de auditoría previos, entrevistas con los responsables de la entidad y una evaluación de los procesos y procedimientos internos de la entidad.
2. Establecimiento de objetivos y acciones: Una vez identificadas las áreas de mejora, se deben establecer objetivos específicos y acciones concretas para mejorar la gestión económico-financiera de la entidad. Estos objetivos y acciones deben ser coherentes con la estrategia y los objetivos operativos de la entidad, y deben ser realistas y alcanzables.
3. Evaluación de los riesgos asociados: Al establecer los objetivos y acciones del Plan de Acción, se deben evaluar los riesgos asociados con cada objetivo y acción. Esto incluye identificar los posibles obstáculos para la implementación de las acciones y las consecuencias de no lograr los objetivos establecidos.
4. Desde la remisión del informe resumen del Interventor al Pleno, en el plazo de 3 meses se debe elaborar el plan de acción donde se abordarán las medidas de

corrección que se deben implementar, el responsable de ejecutarlas y el cronograma de actuaciones a realizar, relativos tanto a la gestión económica de la propia Corporación Local, como a la de los OO.AA, SS.MM y EPEs dependientes.

5. Asignación de responsabilidades y recursos: Es necesario asignar responsabilidades claras a las personas encargadas de la implementación de cada acción, y asignar los recursos necesarios para asegurar la implementación efectiva del Plan de Acción.

El plan de acción será enviado al órgano interventor de la Entidad Local, para su control, analizando este su adecuación para subsanar las deficiencias puestas de manifiesto en su informe resumen y su procedencia para solventarlas. Debiendo el Interventor informar al Pleno sobre si se han corregido las debilidades manifestadas en el ejercicio del control interno. Esto permite que el Pleno realice un seguimiento con carácter anual de la importancia de las medidas correctoras implantadas en orden a mejorar de la gestión económico-financiera de la Entidad.

6. Seguimiento y evaluación del progreso: Es importante hacer un seguimiento y evaluación periódica del progreso en la implementación del Plan de Acción, para determinar si se están alcanzando los objetivos establecidos y si se están implementando las acciones previstas. Esto permitirá realizar ajustes si es necesario y asegurar que el Plan de Acción siga siendo relevante y efectivo. En la remisión anual a la IGAE del informe resumen de los resultados del control interno se informará sobre la corrección de las debilidades detectadas.

4.2.3 RECOMENDACIONES Y MEJORAS

En los ejercicios sucesivos, debe analizarse si han adoptado las recomendaciones y mejoras, si se han aprobado medidas correctoras propuestas por el Alcalde-Presidente en el Plan de Acción.

Las recomendaciones en auditoría operativas, al igual que los incumplimientos en la auditoría de legalidad se realizan conforme a la NIA-ES-SP 1250, mediante el informe IRCIA. En la Norma Técnica del IRCIA se incluyen anexos con formatos de informes y ejemplos aplicativos. Este informe es un informe adicional y distinto al de las cuentas anuales. Consta de dos partes: recomendaciones de control interno e informe adicional por incumplimientos legales. Si sólo hubiera recomendaciones de control interno o de incumplimientos legales únicamente se rellenará esa parte.

Los resultados y recomendaciones, tras el correspondiente proceso contradictorio, se traslada mediante informe provisional al órgano auditado, para que aclare o alegue lo que convenga. Posteriormente analizadas las alegaciones o aclaraciones, se emitirá informe definitivo, que se pondrán en conocimiento de los responsables de la entidad auditada de acuerdo con lo establecido en la legislación vigente, sin perjuicio de una comunicación temprana a otros destinatarios que la normativa establezca.

5.- CONCLUSIONES

Como se ha indicado las NIA-ES-SP, están preferentemente indicadas para la auditoría de cuentas. En las auditorías de cumplimiento o de legalidad en el ámbito local exigen del auditor un conocimiento de la normativa específica, cuyo detalle no se refleja en las NIA-ES-SP. De igual forma las auditorías operativas van un paso más allá de las anteriores, ya no bastando con comprobar que las cuentas representan la imagen fiel del patrimonio y de la situación económico-financiera del Entidad; o que se cumple con la normativa de aplicación; sino que supone un esfuerzo adicional en evaluar si la ejecución del gasto público se efectúa de forma racional. Tampoco en las NIA-ES-SP encontramos instrumentos específicos que nos guíen en este sentido.

Además, ha pasado un escaso tiempo en la aplicación práctica de las NIA-ES-SP y el número de EE.LL. que tienen SS.MM. y EPEs dependientes que hayan realizado auditorías de cumplimiento y operativas con las NIA-ES-SP es muy limitado, por lo que ha sido muy dificultoso encontrar casos prácticos. A ellos se une la diversidad de objetos sociales de las SS.MM. y EPEs dependientes sujetas a auditoría Pública.

Las NIA-ES-SP nos proporcionan un corpus de procedimientos globales y técnicas de auditoría que nos guían para establecer una sistemática en estas auditorías, pero que no entran a nivel de detalle de las verificaciones a realizar.

El RCISPL, establece estas auditorías (cumplimiento y operativas), para los entes del artículo 2.2 del RCISPL que no tienen presupuesto limitativo, es decir, que no son la propia EE.LL., ni OO.AA. dependientes. En el estudio se han detallado las verificaciones básicas a realizar en las áreas de mayor riesgo en SS.MM y EPEs, que son entidades que tradicionalmente han sido utilizadas para eludir los fuertes controles normativos exigidos a las entidades con presupuesto limitativo. Este análisis pone de manifiesto que, tanto las auditorías de cumplimiento, como las auditorías operativas, requieren de conocimientos específicos adicionales del auditor del sector público local.

El contexto analizado puso de manifiesto que por la crisis económica de 2007 se adoptaron una serie de medidas legislativas conducentes a controlar el gasto público, tanto en su fase de limitación cuantitativa, como en un uso racional del mismo como limitación cualitativa. Tras los escándalos financieros, las demandas ciudadanas eran mayor transparencia y racionalidad en la ejecución del gasto público. Desde el año 2011 se adoptaron numerosas medidas legislativas, tanto en el ámbito de la Auditoría, como en el control interno local, con la potenciación de la figura del Interventor municipal.

Las auditorías de cumplimiento y operativas que en el sector privado requieren de la firma de un contrato mercantil, en el ámbito local, la cuestión se complica por la intervención constante de la figura del Interventor Local, que como hemos visto en el TRLRHL y en el RCISPL es el responsable legal del resultado de estas auditorías. El auditor privado que colabore en estas tareas en la fase de planificación y encargo de trabajo debe seguir las indicaciones del Interventor en el Plan Anual de Control Financiero.

Los informes de control del Interventor, los informes de auditoría, el informe Resumen Anual y el Plan de Acción, de ejercicios anteriores, constituyen documentos cuyos resultados servirán para aprender de los errores, en un proceso de retroalimentación continua (feed back), que servirá para valorar la idoneidad de los procedimientos utilizados, la dimensión de los medios materiales y humanos destinados y si se alcanzan los objetivos de una buena gestión financiera.

No olvidemos que los destinatarios de estos informes, además de los ciudadanos, son los órganos de Gestión y Administración de la Entidad, el Alcalde-Presidente de la Entidad Local matriz, los terceros (acreedores, proveedores, entidades financieras) que contraten con la mercantil y finalmente el supremo órgano fiscalizador; el Tribunal de Cuentas.

Como hemos visto, las, constituyen un conjunto de técnicas necesarias y útiles para que los encargos de trabajo de auditorías de cumplimiento y operativas de las SS.MM y EPEs se desarrollen según las necesidades del órgano de control interno local y sean capaces, no sólo de evidenciar incumplimientos de la normativa, sino de proponer mejoras en los procedimientos de gestión de estas entidades.

Como conclusión final indicar, que las dificultades encontradas en la realización del estudio ponen de manifiesto que las distintas técnicas de auditoría de las NIA-ES-SP, están enfocadas a las auditorías de financieras y de entidades con presupuesto limitativo, por lo que resultaría muy necesaria y oportuna una adaptación más específica realizada por la IGAE al sector de SS.MM y EPEs vinculadas o dependientes de la Entidad Local y focalizadas en las auditorías de cumplimiento y operativas.

BIBLIOGRAFÍA

Audidores del Consejo General de Economistas de España. REA (2020). Audidores del Sector Público. *Cuaderno Técnico 4. Normas Técnicas de Auditoría Pública (I) Auditoría de cuentas*. España. Disponible en link <https://rea.economistas.es/wp-content/uploads/sites/3/2020/01/CT.SP-4-WEB.pdf> mes de septiembre 2023.

Audidores del Consejo General de Economistas de España. REA. (2020). Audidores del Sector Público. *Audidores del Sector Público. Cuaderno Técnico 5. Normas Técnicas de Auditoría Pública (II) Auditoría de cumplimiento de legalidad y operativa*. Disponible en link <https://rea.economistas.es/Contenido/REA/SectorPublico/CuadernosTecnicos/CT.SP-5-WEB.pdf> mes de septiembre 2023.

Barquero Solanes, Ignacio (2020). *Las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español*. Anuario Aragonés del Gobierno Local 2020. Disponible en link <https://ifc.dpz.es/recursos/publicaciones/39/21/15barquero.pdf> mes de septiembre 2023.

Gutiérrez García, Cándido. (2014), *La adaptación de las NIA al sector público: un cambio posible y necesario*. Director de equipos. Oficina Nacional de Auditoría de la Intervención General de la Administración del Estado. Revista Auditoría Pública nº 64 pp. 5 – 9.

Chicano Jávega, José Fernando (2014). *El control interno local*. Colegio Secretarios Interventores y Tesoreros de Administración Local.

Chicano Jávega, José Fernando (2014). *Relaciones entre control interno y externo en la auditoría de las EE.LL*. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados.

Díaz Álvarez, Eva (2017). *Rendición de Cuentas y Auditoría en las EE.LL. tras la LRSAL: Procesos y Métodos. Unidad didáctica 4*. Curso Monográfico de Estudios Superiores CEMCI. 3ª Edición.

Federación Española de Municipios y Provincias. Dirección General de los Servicios Jurídicos y Coordinación Territorial (2014). *Redimensionamiento del sector público Local tras la entrada en vigor de la Ley 27/2013 de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local*. Disponible en link <file:///C:/Users/aed011/Downloads/redimensionamiento-1.pdf> mes de septiembre 2023.

Fueyo Bros, Manuel. (Coordinador) (2017). *Reglamento de control interno local: función interventora, control financiero permanente y la Auditoría Pública*. Editorial Thomson-Aranzadi.

Herrero González, Elena. (2017). *Rendición de Cuentas y Auditoría en las EE.LL. tras la LRSAL: Procesos y Métodos. Unidad didáctica 3*. Curso Monográfico de Estudios Superiores CEMCI. 3ª Edición.

Martín Alonso, Federico R. (2017). *El control financiero de las subvenciones. Unidad didáctica 3. Régimen jurídico y procedimiento de las Subvenciones desde el ámbito local*. Curso Monográfico de Estudios Superiores CEMCI. 4ª Edición.

Muñoz, L. A., & Bolívar, M. P. R. (2015). Determining factors of transparency and accountability in local governments: A meta-analytic study. *Lex Localis*, 13(2), 129.

Parrado Díez, Salvador. (2007) *Guía para la Elaboración de Planes de Mejora en las Administraciones Públicas*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública.

Rovira Más, María. (2013). *Control interno en la Administración local: función interventora*. El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados; no. 20.

Santafé Pomed, María Pilar (2015). *Las funciones del Interventor Local, más allá del control interno*. CUNAL. Rel 182.

Viñas Bosquet, José P. (2014). *Control interno y fiscalización del presupuesto municipal: fundamentos, metodología, formularios, casos prácticos y modelos de informes*. Pamplona: DAPP Publicaciones Jurídicas.

ANEXO I – NIA-ES-SP

Resolución de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría.

Hasta la fecha, se han adoptado 34 NIA-ES-SP, agrupadas en seis series, que abordan las distintas fases de una auditoría:

1. Serie 12XX. Responsabilidades del auditor y principios generales.
2. Serie 13XX. Planificación, evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos.
3. Serie 14XX. Utilización de otros servicios profesionales y evaluación de las incorrecciones detectadas.
4. Serie 15XX. Evidencia y pruebas de auditoría.
5. Serie 16XX. Relaciones con otros profesionales.
6. Serie 17XX. Conclusiones e informes.

Normas internacionales de auditoría adaptadas al sector público español (NIA-ES-SP)

NIA-ES-SP 1200.	Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.
NIA-ES-SP 1210.	Términos del documento de inicio de la auditoría.
NIA-ES-SP 1220.	Control de calidad de la auditoría de estados financieros.
NIA-ES-SP 1230.	Documentación de auditoría.
NIA-ES-SP 1240.	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.
NIA-ES-SP 1250.	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
NIA-ES-SP 1260 R.	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
NIA-ES-SP 1265.	Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

NIA-ES-SP 1300.	Planificación de la auditoría de estados financieros.
NIA-ES-SP 1315.	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
NIA-ES-SP 1320.	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.
NIA-ES-SP 1330.	Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
NIA-ES-SP 1402.	consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
NIA-ES-SP 1450.	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
NIA-ES-SP 1500.	Evidencia de auditoría.
NIA-ES-SP 1501.	Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas.
NIA-ES-SP 1505.	Confirmaciones externas.
NIA-ES-SP 1510 R.	Trabajos iniciales de auditoría-saldos de apertura.
NIA-ES-SP 1520.	Procedimientos analíticos.
NIA-ES-SP 1530.	Muestreo de auditoría.
NIA-ES-SP 1540.	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.
NIA-ES-SP 1550.	Partes vinculadas.
NIA-ES-SP 1560.	Hechos posteriores al cierre.
NIA-ES-SP 1570 R.	Empresa en funcionamiento.
NIA-ES-SP	Manifestaciones escritas.

1580.	
NIA-ES-SP 1600.	Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
NIA-ES-SP 1610.	Utilización del trabajo de los auditores internos.
NIA-ES-SP 1620.	Utilización del trabajo de un experto del auditor.
NIA-ES-SP 1700 R.	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
NIA-ES-SP 1701.	Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
NIA-ES-SP 1705 R.	Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
NIA-ES-SP 1706 R.	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor público.
NIA-ES-SP 1710.	Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos.
NIA-ES-SP 1720 R.	Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.

ESTRUCTURA DE LAS NIA-ES-SP

Presentan una estructura idéntica con los siguientes apartados:

1. Introducción de la NIA-ES-SP, así como la naturaleza y propósitos de la misma.
2. Objetivo. Identifica la finalidad que logrará el auditor al aplicar la NIAES-SP.
3. Definiciones. Descripción de determinados términos que aparecen en la NIA-ES-SP para una mejor comprensión.
4. Requerimientos. Es el cuerpo fundamental de la NIA-ES-SP y recoge las obligaciones o procedimientos que debe seguir el auditor para cumplir con la NIA-ES-SP. Es por ello que suelen estar enunciados con el término “el auditor deberá”
5. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas.

A las NIA-ES-SP se acompaña un Glosario de Términos y el Código de Ética²⁰ para la auditoría pública de la Intervención General de la Administración del Estado que pretende dotar a los auditores públicos, en el ejercicio de sus competencias, de un conjunto de principios que rijan su actividad profesional. El Código es de aplicación, no sólo para la auditoría de cuentas anuales, sino también para la auditoría de cumplimiento y operativa.

²⁰ El CÓDIGO DE ÉTICA PARA LA AUDITORÍA PÚBLICA del Ministerio de Hacienda de 25 de octubre de 2019.

ANEXO II – NORMATIVA APLICABLE

- Constitución Española de 1978. Título VII (Economía y Hacienda) Artículo 135.

En materia de Auditoría de Cuentas

- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio
- Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

En Materia de NIA y NIIF

- Resolución de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, así como su glosario de términos.
- Resolución de 21 de marzo de 2022, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre el proceso de adaptación al Sector Público de las Normas Internacionales de Auditoría y de Gestión de la Calidad.
- Nota técnica 1/2017 sobre el procedimiento de “Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas” (ONA).

En materia mercantil y contable.

- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Disposiciones Generales en el ámbito local

- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.
- Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.
- Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales.

En materia presupuestaria;

- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Real Decreto 1463/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las entidades Locales.
- Real Decreto 500/1990, de 20 de abril por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos.
- Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.
- Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.
- Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.

En materia de Bienes de EE.LL.

- Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales.

En materia de Servicios de EE.LL.

- Decreto de 17 de junio de 1955 por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales.

En materia de Personal al Servicio de EE.LL.

- Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.

- Real Decreto 861/1986, de 25 de abril, por el que se establece el régimen de las retribuciones de los funcionarios de Administración Local.
- Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas, artículos 1.3, 8.1, 11, 12, 20 en relación con la prevención y corrección de incompatibilidades.
- Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.
- Decreto Ley 2/2020, de 21 de enero por el que se aprueban medidas urgentes en materia de retribuciones en el ámbito del sector público.
- Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público.

En materia de Subvenciones

- Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.
- Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

En materia de contratación

- Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

ANEXO III – INDICADORES DE GESTIÓN INSTRUCCIÓN DE CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

NOTA 27 DE LA MEMORIA DE LA CUENTA GENERAL DE LAS EE.LL. MODELO NORMAL.

Indicadores de gestión.

Los indicadores de gestión son instrumentos de medición elegidos como variables relevantes que pretenden informar sobre aspectos globales o concretos de la organización, atendiendo, especialmente, a la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la prestación de, al menos, los servicios o actividades financiados con tasas o precios públicos.

Opcionalmente, estos indicadores podrán incluirse en la nota 26. «Información sobre el coste de las actividades» junto con la información relativa a la actividad correspondiente.

Para la confección de los indicadores que a continuación se relacionan se tendrá en cuenta lo previsto en la norma f) de elaboración de la memoria.

1) *Indicadores de eficacia:*

a)

Número de actuaciones r

Número de actuaciones r

b) Plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público.

c) Porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público.

d)

Número de actuaciones realizadas año 1

Número de actuaciones previstas año 2

Número de actuaciones realizadas (serie a

2) *Indicadores de eficiencia:*

a)

Coste de la activ

Coste de la activ

b)

Coste real de la actividad

⁴ En caso de que no se hayan desarrollado sistemas de determinación de costes «a priori» en el momento de confeccionar estos indicadores, se considerará como coste previsto de la actividad el coste medio de la misma en los cinco años anteriores (convenientemente actualizado).

En caso de que no se disponga de información de costes de los años anteriores para confeccionar la información anterior se considerará como «coste previsto» el derivado de la asignación presupuestaria referido a la actividad o servicio con los correspondientes ajustes que determinen una homogeneización de los importes presupuestarios respecto a los determinantes del coste.

c)

Coste de la actividad

Número de unidades equivalentes

Unidad equivalente de producción: Parámetro que hace homogénea la producción de un determinado periodo mediante la adición de las unidades totalmente terminadas en el mismo y las incompletas expresadas en términos de unidades terminadas en función de su grado de avance.

3) *Indicador de economía:*

Precio o coste de adquisición del factor d

Coste de adquisición del factor de producción

4) *Indicador de medios de producción:*

Coste de persona

Coste de persona equivalente

Persona equivalente: Parámetro que hace homogénea la relación persona/tiempo atendiendo a las situaciones individuales (baja, absentismo, lactancia, reducción de jornada, etc.). Esa relación hace que se considere como base de proporción (una persona equivalente) la prestación de la jornada que en cada caso se considere como normal o habitual.