



**Universidad**  
Zaragoza

## Trabajo Fin de Máster

# **LA AUDITORÍA DE LAS ENTIDADES LOCALES: LA PARTICIPACIÓN DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA PRIVADAS**

Autor

Lucía Brusca Roche

Director

Dr. Vicente Condor López

MÁSTER EN AUDITORÍA

Facultad de Economía y Empresa

2016

## **INFORMACIÓN**

Autor del trabajo: Lucía Brusca Roche

Director del trabajo: Vicente Condor López

Título del trabajo: La auditoría de las entidades locales: la participación de las firmas de auditoría privadas.

## **RESUMEN**

En este trabajo analizamos la auditoría de las entidades locales y la participación de las firmas de auditoría privadas en este ámbito. En primer lugar, analizamos la importancia del control en el sector público y los tipos de control que existen. En segundo lugar, estudiamos la auditoría externa, que se atribuye al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control Externo Autonómicos (OCEX). A continuación, examinamos las características de la participación de los auditores privados en la realización auditorías de las entidades locales y la regulación relativa a este tipo de contratos, concluyendo que la normativa de las entidades locales no hace referencia a la contratación de auditores privados. Posteriormente, nos referimos a la auditoría de las entidades locales en el ámbito de la Unión Europea, que se caracteriza por ausencia de normalización tanto en el ámbito de la auditoría como en el de la contabilidad, pese a que en los últimos años se ha iniciado una importante labor encaminada a alcanzar la comparabilidad de la información financiera. También analizamos la importancia del presupuesto, del control interno, así como las normas aplicables para llevar a cabo la auditoría en las entidades locales y la importancia de los informes de fiscalización. Finalmente, analizamos diversos informes de auditoría de entidades locales realizados por auditores privados, que actualmente pueden ser contratados por la propia entidad local como contrato de asistencia, o por los OCEX en apoyo de la labor de fiscalización. Estudiamos el cumplimiento de la normativa vigente en la adjudicación y ejecución de estos contratos, los objetivos que se persiguen, las características de los auditores que realizan dichos encargos y los resultados obtenidos en los informes.

Dada la importancia del tema en el actual contexto económico y político, este trabajo puede ser útil para los Órganos de Control Interno y Externo de las entidades locales, para las propias firmas privadas de auditoría, para los posibles usuarios de informes de auditoría de entidades locales y, por último, para investigaciones posteriores sobre auditoría en el sector público.

# ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. EL CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO	5
3. LA AUDITORÍA EXTERNA: TRIBUNAL DE CUENTAS Y ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO AUTONÓMICOS	8
4. LA PARTICIPACIÓN DE LOS AUDITORES PRIVADOS EN EL ÁMBITO LOCAL	9
5. LA AUDITORÍA DE LAS ENTIDADES LOCALES EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA: AUSENCIA DE NORMALIZACIÓN	13
6. LAS PARTICULARIDADES DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR LOCAL	16
6.1. La importancia del presupuesto	17
6.2. La importancia del control interno	18
6.3. Las Normas de Auditoría del Sector Público	19
6.4. Los informes de fiscalización	21
7. LA COLABORACIÓN DEL AUDITOR PRIVADO EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS DEL SECTOR LOCAL EN LA PRÁCTICA	22
7.1. La contratación de auditores por parte de las entidades locales	22
7.1.1. <i>Sobre los aspectos formales en la contratación de servicios de auditoría.</i>	23
7.1.2. <i>Objetivos para la contratación de los servicios de auditoría</i>	24
7.1.3. <i>Características de los auditores contratados por las entidades locales y de la auditoría realizada.</i>	26
7.1.4. <i>Resultados de los trabajos de auditoría e informes</i>	27
7.2. La contratación de auditores por parte de los OCEX	30
8. CONCLUSIONES	31
9. BIBLIOGRAFÍA	34

## 1. INTRODUCCIÓN

El sector público tiene gran relevancia en la economía de nuestro país, tal como constata la importancia del gasto público respecto al Producto Interior Bruto (PIB) de la economía, que se sitúa en torno al 43%, con recientes incrementos en los últimos años, y todavía se espera que siga aumentando (López del Paso, 2013). A esto se une la particular forma de financiarse de las administraciones públicas, donde los recursos proceden de la colectividad de los ciudadanos, que no pueden decidir si pagar o no sus impuestos.

Esto pone de manifiesto la importancia de establecer adecuados sistemas de gestión del gasto público, y también la relevancia de instaurar sistemas de control y de rendición de cuentas que permitan asegurar una correcta aplicación de los recursos públicos. Además, el reciente contexto de crisis económica y financiera, en el que los escándalos financieros y los casos de corrupción parecen estar más generalizados de lo que sería deseable, ha provocado una crisis de confianza de los ciudadanos en las administraciones, por lo que estas últimas han tratado de aumentar la transparencia y demostrar que han gestionado los recursos de forma adecuada. De hecho, recientemente se ha aprobado una ley de transparencia que exige a todas las administraciones públicas divulgar su información económica y financiera en sus páginas web. Sin embargo, esto debería ir acompañado de un reforzamiento de los sistemas de control, dado que es preciso establecer mecanismos adecuados que garanticen la fiabilidad de la información publicada. En otro caso, la transparencia puede alcanzar unos efectos totalmente distintos a los deseados.

Las circunstancias anteriores muestran que es relevante estudiar el control y la auditoría del sector público, ya que es la herramienta que debe garantizar la transparencia y la eficiencia en la gestión pública. En este ámbito, cabe destacar el importante papel del auditor, quien debe identificar los nuevos riesgos derivados de la crisis económica que puedan afectar a las cuentas de las entidades públicas auditadas en cada una de las fases del proceso de auditoría y diseñar procedimientos de auditoría adecuados para intentar mitigar estos riesgos con el objetivo de proporcionar una información financiera fiable, transparente, de calidad e independiente (Cabeza, 2009).

El objetivo de este trabajo es analizar la auditoría del sector público, concretamente de las entidades locales. Para ello, en primer lugar vamos a estudiar el control en el sector

público y los diferentes tipos de control que existen. A continuación, estudiaremos la auditoría externa y los órganos que la realizan: el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo (OCEX). Posteriormente, vamos a analizar la participación de auditores privados y las firmas privadas de auditoría en la realización de la auditoría de las entidades locales, tema que está siendo objeto de debate en estos momentos en el ámbito profesional de la auditoría. Asimismo, hacemos una breve referencia a la falta de homogeneidad en las obligaciones de auditoría de las entidades locales en el ámbito de la Unión Europea, lo cual contrasta con el objetivo de armonización y comparabilidad que se ha pretendido en el sector privado. Posteriormente abordamos las particularidades de la auditoría de las entidades locales a tener en cuenta en los trabajos a realizar, tanto si se desarrolla ésta por un auditor privado como un auditor público.

En la última parte del trabajo intentamos hacer un estudio sobre la auditoría de las entidades locales por los auditores privados en la práctica. Hemos tratado de recabar información sobre auditorías que han sido contratadas por ayuntamientos o por OCEX a auditores privados y analizamos los aspectos más relevantes, tales como: los posibles defectos de forma detectados en los contratos, objetivos de la auditoría, características del auditor y de los trabajos de auditoría llevados a cabo y resultados de los informes de auditoría.

Finalizamos el trabajo con un resumen de las principales conclusiones obtenidas, haciendo igualmente referencia a las implicaciones que las mismas pueden tener desde el punto de vista de las administraciones, los órganos reguladores y los profesionales de la auditoría.

## **2. EL CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO**

La elevada importancia del sector público dentro del PIB de España, junto con la particular forma de financiarse de las entidades públicas a través de aportaciones de los ciudadanos, hace necesario un adecuado sistema de administración de los recursos que garantice la transparencia y la eficiencia en la gestión pública. A ello se une el reciente contexto de crisis económica y las consecuencias de la misma sobre el sector público, tal como la preocupación por la reducción del déficit, el control del endeudamiento, o la descentralización y externalización en la gestión de servicios, por mencionar alguna de

ellas. Por ello, se ha reforzado el control de este tipo de entidades en los últimos años y se han adaptado los mecanismos de control establecidos con el objetivo de dar respuesta a la nueva demanda por parte de usuarios tanto internos como externos a las entidades públicas (López y Ortiz, 2005).

Según el artículo 142 de la Ley 47/2003, de 26 de septiembre, General Presupuestaria (LGP) “*el control se realizará mediante el ejercicio de la función interventora, el control financiero y la auditoría pública*”. Tanto el control financiero como la auditoría persiguen analizar la situación y el funcionamiento de las entidades públicas en el ámbito económico financiero. No obstante, estos conceptos no son sinónimos, ya que el control financiero lo hace “*de forma continua por la intervención*” y la auditoría pública “*con posterioridad y de forma sistemática*”, tal como indican los artículos 157 y 162 de la LGP (Aparisi, 2015).

El control de la actividad económico financiera se clasifica en tres tipos, atendiendo al órgano que ejerce el control:

- Control interno: es competencia de la Intervención General del Estado (IGAE) a nivel estatal, y de las respectivas autonómicas y locales, como órgano administrativo especializado de la propia Administración que es objeto de control. Está regulado en la LGP, que se encarga de asegurar que el control interno del Sector Público estatal tiene una regulación adecuada en lo que respecta a la gestión pública, de forma que los responsables de la misma sean capaces de evaluar el control interno y puedan adoptar las medidas adecuadas para corregir posibles deficiencias en el control interno para reforzar la calidad de su gestión (Melián, 2006). Su objetivo es aportar fiabilidad verificando el cumplimiento de la legalidad vigente y la gestión eficiente de los recursos. La función de control interno de la gestión económico-financiera se realiza mediante una triple función: interventora, de control financiero y de control de eficacia.
- Control externo: se asigna al Tribunal de Cuentas y a los OCEX, órganos ajenos e independientes de la Administración objeto de control.
- Control político: corresponde al Pleno del Ayuntamiento (Marvizón, 2012).

Podemos distinguir varios tipos de auditoría en función de su finalidad: auditoría de legalidad o cumplimiento, auditoría financiera o contable, auditoría operativa y auditoría integrada.

La auditoría de legalidad o cumplimiento se centra en la revisión del cumplimiento de la normativa legal vigente en la gestión de los fondos públicos. Este control se realiza en cada una de las fases del proceso presupuestario: autorización, disposición, reconocimiento de la obligación y ordenación del pago. Consiste en analizar los documentos justificativos del proceso presupuestario para garantizar que los créditos aprobados en el presupuesto de gastos tienen carácter limitativo, es decir, no se pueden realizar gastos que excedan del importe por el que aparecen en el presupuesto de gastos, ni que no se hayan aprobado en éste.

En el ámbito local, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) regula en el artículo 220 que el control financiero tiene por objeto verificar la gestión económico-financiera de los servicios gestionados directa o indirectamente por la entidad local, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, así como garantizar la correcta presentación de la información económico-financiera, del cumplimiento de la legislación vigente y de los principios de eficacia y eficiencia en la consecución de sus objetivos. Además, se utilizarán las normas de auditoría del sector público para realizar la función de control, a través del personal encargado de ello, tal como indican los artículos 220 y 222 del TRLHL. A este respecto, cabe mencionar las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) dictadas por la IGAE en 1998, así como diversas Normas Técnicas emitidas posteriormente.

La auditoría de legalidad y la financiera o contable se engloban en el concepto de auditoría de regularidad ya que se realizan de forma periódica.

La auditoría operativa o de gestión consiste en examinar la gestión de la entidad con el objetivo de evaluar la eficacia en la consecución de los objetivos de la organización y la economía y eficiencia en la utilización de recursos. Este tipo de auditoría puede realizarse también en el ámbito interno de las empresas privadas. Sin embargo, cobra especial importancia en las entidades públicas dada la necesidad de evaluar la gestión realizada de los fondos públicos, a fin de detectar posibles deficiencias y plantear recomendaciones para corregirlas (Aparisi, 2015).

Por último, la auditoría integrada consiste en la aplicación conjunta de la auditoría de regularidad y la operativa.

### **3. LA AUDITORÍA EXTERNA: TRIBUNAL DE CUENTAS Y ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO AUTONÓMICOS**

Se denomina control externo a aquel en el que no existe ninguna relación de dependencia entre el órgano que ejerce el control y la entidad auditada. El objetivo de este tipo de control es informar o comunicar el cumplimiento de la legalidad vigente y la evaluación de la gestión eficiente. En España, tal como establece el artículo 36 de la Constitución Española, el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y la actividad económico-financiera del sector público y de los responsables del manejo de los fondos públicos.

El Tribunal de Cuentas está compuesto por dos secciones: la primera de ellas, denominada de enjuiciamiento, está destinada a verificar la responsabilidad contable de quienes administran los fondos públicos. La segunda, de fiscalización, está orientada a realizar la fiscalización externa, es decir, velar porque la actividad económico-financiera del sector público cumpla los principios de legalidad, eficacia y economía de los presupuestos de ingresos y gastos públicos según el artículo 27.1 de la Ley 7/1988, del 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Por otro lado, los OCEX cuentan con facultades propias en el ámbito autonómico, mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización junto con el Tribunal de Cuentas y proporcionando informes sobre la contabilidad y la gestión de estas entidades a este último. La finalidad de esta coordinación entre la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y los órganos de control de las Comunidades Autónomas es mejorar la eficacia y evitar duplicidades en las actividades fiscalizadoras. Actualmente, la mayoría de las Comunidades Autónomas en España cuentan con sus correspondientes OCEX.

En el ámbito supranacional se encuentra el Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), que constituye el órgano de control externo de la Unión Europea, así como de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que se encarga de impulsar el intercambio de ideas y experiencias en auditoría gubernamental



entre las entidades fiscalizadoras superiores de los países miembros (López Hernández, 2014).

Respecto a su función de control, el TCE se encarga de comprobar la legalidad de los ingresos y gastos públicos. Debe elaborar un informe anualmente evaluando la fiabilidad de las cuentas y la legalidad de las operaciones llevadas a cabo. Posteriormente, este informe debe ser entregado a la Comisión para que realice las observaciones que considere oportunas. Finalmente, el Tribunal presenta este informe al Pleno del Parlamento Europeo, incluyendo las observaciones que haya realizado la Comisión (Brusca y Lobera, 1999).

#### **4. LA PARTICIPACIÓN DE LOS AUDITORES PRIVADOS EN EL ÁMBITO LOCAL**

En el caso de las entidades locales, de acuerdo con el TRLHL, el control interno corresponde al órgano Interventor y el control externo corresponde al Tribunal de Cuentas y a los OCEX. Además, estas competencias son irrenunciables por estos órganos, por tanto, deben ejercer las competencias que les son atribuidas (El Consultor de los Ayuntamientos, 2004).

En este mismo sentido se pronuncia la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL) al indicar que: *“son funciones públicas necesarias en todas las corporaciones locales, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios con habilitación de carácter nacional: a) La de secretaría, b) El control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria y la contabilidad, tesorería y recaudación”*. Puede por tanto observarse que la normativa reguladora de las entidades locales no hace referencia expresa a la contratación de auditores privados para la verificación de las cuentas anuales.

Esto indica que en España la normativa no requiere la contratación de auditores privados para la realización de la auditoría del sector público, a diferencia de lo que ocurre en el sector empresarial, donde las empresas de cierto tamaño están obligadas a someterse a la auditoría de cuentas de un auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) (las que superen durante dos ejercicios consecutivos al menos dos de los siguientes criterios: cifra de balance igual o superior a 2.850.000€, cifra

de negocios de, al menos, 5.700.000€ y número de empleados de 50 como mínimo). Tal y como señala Montesinos (1994, p.292) la auditoría de las entidades públicas debería ser obligatoria en España a partir de una cierta dimensión, como ocurre en el sector privado. De acuerdo con dicho autor, “no se puede entender en este sentido que la auditoría de los Ayuntamientos y Diputaciones de cierta dimensión no sea obligatoria en España”, ya que incluso algunas sociedades de pequeña dimensión tienen la obligación de someterse anualmente a la auditoría.

De hecho, la Ley 19/2013 de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno obliga a las administraciones locales a publicar sus estados financieros en la página web, tratando así de dar respuesta a la preocupación de los ciudadanos sobre la labor de los gestores públicos y sobre todo de recuperar la confianza de los mismos en las instituciones (Campos, 2014). Sin embargo, no se requiere que esos estados financieros hayan sido auditados previamente por un auditor independiente que garantice la fiabilidad de la información, de una forma similar a como se hace en el sector empresarial. Es decir, la información financiera debería ir acompañada de un informe de auditoría que permitiera asegurar la fiabilidad de la información. Tanto el Tribunal de Cuentas como los OCEX llevan a cabo la auditoría con unos plazos bastante distintos a los establecidos en la Ley de Auditoría para garantizar la información financiera, y el Informe de Auditoría no se adjunta habitualmente a las cuentas anuales publicadas.

Además de no ser necesaria, la interpretación de la normativa indica que con carácter general un Ayuntamiento no puede contratar una auditoría externa (Marvizón, 2012), dado que esta función está reservada a funcionarios con habilitación de carácter nacional. Algunos autores, añaden al respecto como argumento el artículo 301 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP), en el que se indica que *“No podrán ser objeto de estos contratos los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos”*.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) de Castilla y León de 18 de febrero de 1997, en recurso número 790/1996, en la que se estima íntegramente la demanda interpuesta por la Administración General del Estado, declara contrario al derecho el convenio por el que se contrata una auditoría privada, argumentando que se efectúan competencias fiscalizadoras atribuidas a los órganos de control externo e interno. Asimismo, la sentencia núm. 158/2006, del Juzgado de lo

Contencioso-Administrativo núm.2 de Albacete, declara nulo el acuerdo del Pleno de celebración de un contrato con una firma privada, por ser contrario al ordenamiento jurídico. Por último, la sentencia del Tribunal Supremo de Justicia del Principado de Asturias núm. 244/2004, de 28 de diciembre, señala el contrato objeto de la sentencia ajeno al concepto de auditoría y, por ello también, al control interno.

Existe una posible excepción a lo comentado anteriormente, tal como indica el artículo 222 del TRLHL, el personal encargado del control interno tiene la posibilidad de solicitar informes y asesoramientos necesarios para llevar a cabo la función encomendada. Este es, de hecho, el caso habitual en las auditorías operativas o de cumplimiento, donde las materias a auditar pueden requerir la colaboración de especialistas (Marvizón, 2012). En definitiva, pueden encargar a firmas de auditoría privadas la asistencia vía contrato de servicios siempre que en el expediente justifique la insuficiencia de medios materiales y personales para realizar por sus propios medios la función de control, pero siempre deberá realizarse bajo su supervisión y dirección.

Corresponde a la Alcaldía evaluar si existe la necesidad de contratar firmas de auditoría privadas y la tramitación del procedimiento de contratación cuando éste se encuentra adecuadamente justificado con el fin de atender una necesidad pública, pero no puede reemplazar las competencias asignadas a los funcionarios con habilitación de carácter estatal. En conclusión, la Alcaldía es responsable de evaluar la necesidad de elaboración de esos informes, y a la Intervención le corresponde analizar si con los medios personales y materiales de los que dispone puede realizar la función de control sin necesidad de contratar a una firma de auditoría privada. El expediente de contratación debe justificar la ausencia de medios propios para realizar la función de control y la necesidad de adjudicar el encargo de asistencia y colaboración a firmas de auditoría privadas de forma que se garantice la defensa del interés público y los objetivos de eficacia y economía según indica el artículo 36.1 Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL).

A este respecto, la IGAE ha emitido la Norma Técnica sobre la colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas (IGAE, 2007), en la que señala que *“corresponde a la Intervención las actuaciones para la coordinación, verificación, revisión y recepción del servicio contratado”*. En ese sentido, en el ámbito local, el auditor privado deberá actuar bajo la dirección y supervisión del órgano que ostenta la

facultad de control (Interventor o Secretario Interventor). Asimismo, la mencionada Norma Técnica señala que la IGAE, sobre la base de los memorandos emitidos por el auditor privado, elabora el informe de auditoría de cuentas. Por tanto, los informes elaborados por firmas de auditoría privada requerirán la supervisión y aceptación definitiva de los órganos a los que se atribuye la competencia para actuar en el ámbito de control interno o externo de la actividad del sector público, y sólo adquirirán el carácter formal de informe de auditoría cuando la normativa expresamente lo contemple.

Otra posible participación de los auditores privados proviene de la contratación de los OCEX, quienes en el ejercicio de sus funciones pueden apoyarse en los servicios de auditores privados. Este es de hecho el caso de la Cámara de Cuentas de Navarra, que contrata auditores privados para la realización del trabajo de campo de auditoría necesario para la fiscalización de algunas entidades locales bajo su competencia (Cámara de Cuentas, 2015). Los encargos se realizan bajo la supervisión de un Auditor-Director nombrado por la Cámara de Cuentas, contratado al objeto de elaborar una auditoría de regularidad, ya sea financiera o de legalidad. Y deben ejecutarse de acuerdo con los “Principios y normas de auditoría del sector público” de la Cámara de Cuentas de Navarra, las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores adaptadas a España (ISSAI-es), así como las guías de trabajo utilizadas por la Cámara y, supletoriamente, con las Normas de Auditoría aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Cámara de Cuentas de Navarra, 2015).

A este respecto, cabe mencionar que la disposición adicional segunda de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), excluye de su ámbito de aplicación a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales y estados financieros, así como la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de control de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus funciones, y que deberán regirse por su legislación específica. Tampoco será de aplicación dicha Ley a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y cuya realización corresponda a los órganos públicos de control de la gestión económico financiera del sector público en el ejercicio de sus funciones.

Sin embargo, cuando en los contratos celebrados entre los órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el ROAC se emita un informe de auditoría

de cuentas de los previstos en el art. 1 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, cuyo objetivo sea cumplir las exigencias previstas en normas sectoriales u otras razones de carácter mercantil o financiero, tales como asistir a licencias internacionales para obtener recursos en mercados financieros, el informe de auditoría se debe someter a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

Por tanto, en la realización de auditorías del sector público son aplicables las normas de auditoría del sector público, ya sean las aplicables al control interno o las aplicables al control externo.

## **5. LA AUDITORÍA DE LAS ENTIDADES LOCALES EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA: AUSENCIA DE NORMALIZACIÓN**

En este apartado se pretende hacer una breve referencia a la auditoría del sector público en el contexto internacional, y especialmente se pretende transmitir la importancia de la armonización internacional tanto de la información contable como de las obligaciones de auditoría del sector público en general, y del sector local en particular.

A este respecto, cabe comenzar haciendo una referencia al sector privado, donde la armonización contable y de auditoría ha sido uno de los objetivos de la Comisión Europea. Así, desde la incorporación de España a la Unión Europea, ha sido necesario adaptar nuestra normativa contable y de auditoría a las Directivas Europeas. En concreto, la octava Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables, fue incorporada en la regulación española mediante la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Sin embargo, la estrategia de armonización entre los países miembros de la Unión Europea a través de las directivas europeas fue cuestionado a finales de los años 90, en tanto que el proceso de globalización de la economía había puesto de manifiesto que la armonización regional es insuficiente y se requiere una armonización internacional. Por ello, la Comisión Europea optó por dar apoyo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF). En el año 2002 se aprueba el Reglamento UE 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, el cual requiere que las sociedades cotizadas

europas, elaboren sus cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las NIIF. Los estados miembros son los que deben decidir si las sociedades cotizadas deben o no aplicar las NIIF para elaborar sus cuentas anuales individuales. Esto motivó en España la reforma del Plan General de Contabilidad.

En materia de auditoría, la estrategia de globalización llevó a la aprobación de una nueva directiva, la Octava Directiva /CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, y que derogaba la aprobada en el año 84. La directiva ha sido un paso importante en la armonización de la auditoría en Europa, ya que requiere que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría, emitidas en este caso por la Federación Internacional de Contadores. Se ha argumentado que esto se enmarca en una nueva forma de entender la actividad de auditoría, asumiendo que desempeña una función de interés público, lo que hace relevante velar por su correcta y adecuada ejecución.

Esto ha tenido igualmente su repercusión en nuestra regulación de la auditoría, que ha sufrido diversos cambios en los últimos años. Por ejemplo, en el año 2013 el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, aprobó la Resolución de 15 de octubre de 2013, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, adaptadas a las Normas Internacionales de Auditoría. Y más recientemente, en julio de 2015, se aprobó una nueva Ley de Auditoría de Cuentas.

Este breve recorrido pone de manifiesto que la armonización de la contabilidad y la auditoría ha sido un objetivo de la Comisión Europea y en estos momentos podría decirse que existe bastante homogeneidad entre los países miembros. Esto contrasta sin embargo con la situación en el sector público, donde no ha habido regulación alguna por parte de la Unión Europea, ni de la Contabilidad ni de la Auditoría. Por el contrario, con la crisis financiera sí que ha surgido la preocupación y el debate sobre la armonización de la contabilidad en el sector público. Las instituciones europeas han constatado que para medir el déficit y la deuda de una forma comparable, sería conveniente la aplicación de normas comunes.

Esto llevó a la aprobación de la Directiva 2011/85/UE, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, en la que se establecen requisitos para garantizar la disponibilidad pública, oportuna y periódica, de datos

presupuestarios relativos a todos los subsectores de las administraciones públicas de los países miembros, así como una serie de reglas presupuestarias.

La directiva requiere que los estados miembros dispongan de unos sistemas de contabilidad que cubran de manera íntegra y coherente todos los subsectores de las administraciones públicas y contengan la información necesaria para generar datos según el principio de devengo con el fin de preparar datos basados en la norma SEC- 95. Además, la directiva señala que los sistemas de contabilidad pública estarán sujetos a control interno y serán objeto de auditorías independientes. No precisa sin embargo quién debe llevar a cabo dichas auditorías ni tampoco en lo relativo al proceso ni en cuanto a la aplicación de las Normas de Auditoría.

Desde ese momento, la armonización de la Contabilidad Pública se ha convertido en uno de los objetivos de la Unión Europea, habiendo decidido que la Comisión elaborara unas Normas Europeas de Contabilidad del Sector Público (Brusca y Gómez, 2013), aunque todavía no existe consenso ni regulación sobre quién y cómo emitirá dichas normas, o el proceso de implementación en los países miembros. Asimismo, persiste la falta de regulación y armonización en materia de auditoría.

Esta falta de regulación en el contexto de la Unión Europea ha llevado a la falta de homogeneidad entre los sistemas de auditoría de los países miembros, tal como puede constatarse en Brusca et al. (2015). Los autores muestran que existen divergencias en cuanto a las personas e instituciones encargadas de llevar a cabo el control externo del sector público y en particular del sector local. Mientras en algunos países se requiere la contratación de un auditor privado, como ocurre en el sector empresarial, encargado de llevar a cabo la auditoría de las cuentas anuales en los mismos términos que se hace en una empresa, en otros países el control externo recae exclusivamente en organismos públicos e institucionales (normalmente una Entidad Fiscalizadora Superior y en ocasiones también Órganos de Control Externo regionales), que ejercen un control de la actividad económico-financiera del sector público, como es el caso de nuestro país. Tampoco existe homogeneidad en cuanto a los tipos de auditoría o a las normas de auditoría aplicada.

En resumen, tal como señala López Hernández (2013, pp. 9-24), mientras en el ámbito privado se está produciendo un proceso de armonización de principios y normas para la realización de los encargos de auditoría, este proceso todavía no se ha producido

en las entidades públicas, cuya normativa se caracteriza por su falta de precisión y de homogeneidad.

Esta falta de homogeneidad, tanto en materia de contabilidad como de auditoría, ha sido criticada en la literatura (Manes Rossi et al, 2016), que cada vez se hace más eco de la importancia de alcanzar comparabilidad dentro de los países miembros de la Unión Europea. Parece por tanto que ésta puede ser una posible línea de evolución futura, mediante normas que permitan la armonización de la contabilidad y auditoría.

Cabe mencionar en todo caso la intensa labor de la INTOSAI, que está adoptando las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) a través de un conjunto de normas que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y los requisitos previos para la realización de auditoría de las entidades públicas. Estas normas se denominan Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Standards of Supreme Audit Institutions-ISSAIs) e incorporan pautas de actuación sobre auditoría financiera, de desempeño y de cumplimiento. En la actualidad, son varios los países que han adoptado las ISSAIs, como es el caso de España, donde la Comisión de Normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas decidió adaptar las ISSAIs, desarrolladas por la INTOSAI.

Por tanto, parece evidente que uno de los retos más importantes a los que se enfrenta la Unión Europea es la implantación de criterios y procedimientos homogéneos para la realización de informes de fiscalización y la convergencia en la aplicación de una misma normativa para la realización de los encargos de auditoría en los diferentes países.

## **6. LAS PARTICULARIDADES DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR LOCAL**

La Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas define la auditoría de cuentas como *“la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha*



*actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”.*

En el ámbito del sector público, la ISSAI-es 100 define la fiscalización del sector público como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y evalúa la evidencia, para determinar si la información o la actividad realizada están de acuerdo con los criterios establecidos.

Por tanto, la primera particularidad de la auditoría en el sector público la encontramos ya en el objetivo alcanzado con la misma, en tanto que éste va más allá de verificar la fiabilidad de los estados financieros. En este ámbito, la auditoría pública trata de comprobar también que la gestión económico-financiera de la entidad se ha realizado conforme a los principios de economía, eficacia y eficiencia (Aparisi, 2015).

Además de esta particularidad, existen otras diferencias relevantes debido a las peculiaridades de su información financiera, como la importancia del presupuesto, o a la relevancia del control interno y la existencia de normas propias de auditoría para el sector público. Todos estos aspectos van a ser abordados en este epígrafe.

### **6.1. La importancia del presupuesto**

De acuerdo con el TRLHL, el presupuesto de las entidades locales se define como *“la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que formen parte del sector público estatal”*. En el ámbito de las entidades locales, tal y como señala Ezquiaga (2000), se ha definido el presupuesto como el documento en el que se plasma el programa de gobierno y el plan de actuación del gobierno que está al frente de la entidad local. Por ello, éste debe ser el principal impulsor de la elaboración del presupuesto y su aprobación dentro del equipo de Gobierno y del Pleno, su evaluación como sistema de información para la gestión económico financiera y su seguimiento como método que permite mejorar el diseño de las diferentes políticas.

Por un lado, el presupuesto de gastos que es aprobado por el Pleno municipal, constituye el límite máximo que puede gastar una entidad y delimita la finalidad de dichos gastos, por tanto, tiene carácter limitativo y vinculante para las entidades locales. Las cantidades que aparecen en este presupuesto se denominan créditos presupuestarios.

Para modificar la cantidad o la finalidad de los gastos presupuestados es necesario aprobar las modificaciones de crédito oportunas.

Por otro lado, el presupuesto de ingresos constituye la previsión de los recursos económicos que una entidad espera recaudar durante el año para poder financiar los gastos que aparecen en el presupuesto de gastos.

Según establece el artículo 164 del TRLHL el Presupuesto General debe abarcar el presupuesto de la propia entidad, el de los Organismos Autónomos dependientes de esta y los estados de previsión de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca en su totalidad a la entidad local.

En el ámbito del control interno, el interventor o secretario interventor debe realizar una adecuada gestión de los gastos e ingresos y aplicación de los fondos públicos, en concreto, debe aprobar el Presupuesto General en el Pleno de la Entidad Local, ejecutar el presupuesto y verificar si la ejecución se corresponde con lo inicialmente presupuestado. Además, el control externo debe evaluar en primer lugar si el control interno de la entidad es fiable. Para ello, debe analizar si la actividad económico-financiera de las Entidades Locales cumple los principios de legalidad, eficiencia y economía, en relación con la ejecución de los presupuestos de ingresos y gastos (El Consultor de los Ayuntamientos, 2001).

## **6.2. La importancia del control interno**

Las últimas décadas se han caracterizado por escándalos de corrupción en el ámbito de las entidades públicas. Para evitar estas conductas, es necesaria una mayor transparencia y mejor uso de los recursos del sector público (Fernández, 2009), siendo el control interno una de las herramientas que permiten salvaguardar los recursos y bienes existentes en el ámbito local, así como a lograr la máxima eficacia en la gestión, verificando también que los datos contables reflejan la realidad. Corresponde por tanto al control interno prevenir de irregularidades y fraudes que pueden ocurrir, lo que lo convierte en un aspecto clave para la adecuada gestión de los recursos públicos.

Corresponde a la IGAE la aprobación de la normativa aplicable en materia de control interno de la actividad económico-financiera del sector público estatal, y aunque no sean directamente obligatorias para las entidades locales, en la práctica se vienen aplicando para tratar de homogeneizar los métodos y procedimientos utilizados para llevar a cabo esta auditoría interna, así como la formulación de los resultados en los trabajos de auditoría.

Dentro del control interno, una función importante es el control contable-financiero mediante la aplicación de métodos y procedimientos dirigidos a salvaguardar los bienes activos y la fiabilidad de la contabilidad financiera y presupuestaria. Trata igualmente de comprobar la aplicación de otro tipo de normativa aplicable, al margen de la contable, así como la adecuación a los principios de economía, eficiencia y eficacia. El resultado del control financiero se recogerá en el informe correspondiente, que junto a las alegaciones efectuadas por la entidad auditada, debe ser enviado al Pleno para su examen.

En las entidades locales, son los interventores los encargados de llevar a cabo las tareas propias del control interno, y al respecto el TRLHL indica que deben ejercer su función con plena independencia, lo cual está siendo objeto de debate en estos momentos en algunos ayuntamientos.

En tanto que el control interno constituye una primera verificación de la aplicación de la normativa y de la adecuada gestión, la primera actuación de los OCEX debe ser valorar si los procedimientos de control interno de la entidad son buenos, para poder determinar si son lo suficientemente fiables para proteger los bienes y derechos de la misma (Rendición de Cuentas, 2016a).

### **6.3. Las Normas de Auditoría del Sector Público**

Según López Hernández (2013, pp. 9-24), en el ámbito privado se está produciendo un proceso de convergencia en la aplicación de una misma normativa para la realización de los encargos de auditoría. Sin embargo, este proceso todavía no se ha producido en las entidades públicas.

Tal como indica la INTOSAI (2010, p.13), el uso de normas aceptadas a nivel mundial promueve la calidad, credibilidad y confianza en la auditoría del sector público y garantiza la profesionalidad de los auditores. A este respecto, pueden destacarse las ISSAIs, emitidas por la INTOSAI, las cuales fijan los requisitos fundamentales para el correcto funcionamiento y la administración profesional de las entidades fiscalizadoras superiores y los principios fundamentales en la fiscalización de las entidades públicas. Contienen normas de actuación para la auditoría financiera, auditoría de desempeño y auditoría de cumplimiento. Su finalidad es promover buenas prácticas, mejorando el control interno y promoviendo la auditoría interna fiable y normas adecuadas de contabilidad y para la realización de informes del sector público.

Las ISSAIs se dividen en cuatro niveles:

*Nivel I: Principios Fundamentales (ISSAI 1)*

Contiene los principios fundamentales de la INTOSAI. Su finalidad es defender la independencia de la auditoría gubernamental externa.

*Nivel II: Requisitos previos para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs 10-99)*

Hace referencia a las condiciones previas necesarias para el funcionamiento adecuado y la dirección de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Incluyen principios sobre independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética y control de calidad.

*Nivel III: Principios profesionales de auditoría (ISSAIs 100-999)*

Contiene los principios aplicables a la auditoría de entidades del sector público.

*Nivel IV: Directrices de auditoría (ISSAIs 1000-5999)*

Además, la utilización de las ISSAIs en la realización de encargos de auditoría financiera contiene algunas particularidades para los auditores de entidades públicas, como la terminología utilizada en la redacción de las normas de actuación, objetivo de la auditoría, procesos que garanticen la calidad, papeles de trabajo, detección de fraudes y errores, aplicación de leyes y reglamentos, evaluación de riesgos y procedimientos de auditoría, materialidad y características de los informes de auditoría del sector público.

En España, los presidentes del Tribunal de Cuentas (TC) y de los OCEX crearon una comisión técnica de normas y procedimientos con el fin de adaptar a España las ISSAI, bajo las siglas ISSAI-es. Esta Comisión ha adaptado las siguientes ISSAIs: la ISSAI 100 sobre Principios fundamentales de la fiscalización, la ISSAI 200 sobre Principios fundamentales de la auditoría financiera, la ISSAI 300 sobre Principios fundamentales de la fiscalización operativa y la ISSAI 400 sobre Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento.

La Comisión de Presidentes del Tribunal de Cuentas y de los OCEX aprobó la adaptación realizada el 27 de junio de 2014 y recomiendan su aplicación a las diferentes instituciones de control externo.

Por otro lado, en el ámbito del control interno se utilizan las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) de la Intervención General de la Administración del Estado,

cuyo objetivo es establecer normas homogéneas para la realización de la auditoría y sirven de referencia para órganos de control interno autonómico y local (López Hernández, 2013, pp. 9-24).

#### **6.4. Los informes de fiscalización**

El informe de fiscalización refleja el resultado de la fiscalización efectuada por los OCEX. Este informe se presenta a las Cortes Generales, para el Tribunal de Cuentas, y a los respectivos Parlamentos autonómicos, para los Órganos de Control de las Comunidades Autónomas. Por otro lado, la Comisión de Coordinación de los OCEX indica que el contenido del informe dependerá del tipo de auditoría realizada. De esta forma, se puede diferenciar entre los informes de auditorías de regularidad e informes de la auditoría operativa.

Tal como señala López Hernández (2014), respecto a los informes de regularidad, deberán incluir una opinión indicando si se cumplen los objetivos de la fiscalización. En concreto, deben reflejar los resultados y conclusiones del trabajo de auditoría con el objetivo de informar sobre la situación económico financiera de la entidad pública objeto de auditoría. Estos informes en las entidades públicas son muy variados en cuanto al contenido y estructura, es decir, no están normalizados. La estructura más habitual se compone en primer lugar del objetivo del trabajo realizado, en segundo lugar, alcance y limitaciones; posteriormente, opinión, cuentas anuales auditadas y, por último, conclusiones, comentarios y recomendaciones.

Respecto a los objetivos de los informes de regularidad cabe destacar la emisión de una opinión sobre la ejecución del presupuesto de la entidad durante el ejercicio, reflejar la situación patrimonial de la entidad a 31 de diciembre de acuerdo con la legislación vigente que sea aplicable y que cumpla el criterio de uniformidad y, por último, aplicar la normativa vigente adecuada a la actividad económico-financiera de la entidad.

Por lo que se refiere a la emisión de una opinión, los tipos de opinión que existen son los mismos que en el sector privado: opinión sin salvedades, con salvedades, desfavorable y denegada. En el caso de opinión con salvedades, es importante ponderar la importancia que presentan los incumplimientos detectados sobre los estados financieros y sobre la actividad de la entidad. Según López Hernández (2014) entre las salvedades más comunes en las auditorías de las entidades locales podemos destacar: incumplimiento por exceder los créditos del presupuesto de gastos, realizar

modificaciones presupuestarias a posteriori, imputaciones presupuestarias incorrectas a los diferentes capítulos del presupuesto, incumplimiento de obligaciones fiscales y de Seguridad Social, inventario desactualizado, etc.

En cuanto a los estados financieros auditados, según indica el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública de 2010 son el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria.

Los informes de auditoría operativa o de gestión evalúan la eficacia, eficiencia y economía en la gestión de los recursos públicos.

## **7. LA COLABORACIÓN DEL AUDITOR PRIVADO EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS DEL SECTOR LOCAL EN LA PRÁCTICA**

Tal como hemos indicado anteriormente, la participación de los auditores privados en el sector público puede tener lugar por una doble vía: la contratación por parte de los propios ayuntamientos para apoyar las labores de control interno, y la contratación por parte de los Órganos de Control Externo como apoyo en sus labores de fiscalización. A continuación, nos vamos a referir a ambas opciones poniendo ejemplos sobre la participación de los auditores privados en la práctica y cómo éstos llevan a cabo su labor de auditoría.

### **7.1. La contratación de auditores por parte de las entidades locales**

Las entidades locales pueden llevar a cabo la contratación de los servicios de auditoría para apoyar la actividad de control interno, siempre que se justifique la insuficiencia de medios en la entidad. Por eso, ésta es en estos momentos una de las posibles vías de participación de los auditores privados, que va a ser analizado en este apartado.

Hemos realizado una búsqueda bibliográfica de información sobre auditorías que han sido contratadas por los ayuntamientos, al objeto de analizar qué características tienen estos trabajos. Hemos sintetizado la información en torno a cuatro aspectos que consideramos relevantes: los posibles defectos en los contratos de auditoría realizados, los objetivos que se pretenden cuando se lleva a cabo el contrato de auditoría, las

características de los auditores y de las empresas que llevan a cabo la auditoría y del tipo de trabajo realizado, y por último los resultados obtenidos en el trabajo de auditoría y el informe emitido por los auditores.

#### 7.1.1. Sobre los aspectos formales en la contratación de servicios de auditoría.

Como hemos indicado anteriormente, existe un debate sobre la legalidad de la contratación de los servicios de auditoría por parte de las entidades locales. De hecho, el propio Tribunal de Cuentas emitió un informe al respecto en el año 2009 (Tribunal de Cuentas, 2009). En este documento se analizan informes de auditoría de entidades locales realizados por firmas de auditoría privada.

En relación a las causas alegadas por el Tribunal de Cuentas como posibles razones para argumentar defectos de forma de los contratos firmados entre los Ayuntamientos y empresas de auditoría, pueden mencionarse las siguientes:

- No aparece en ninguno de los ayuntamientos analizados la declaración de insuficiencia de medios personales y materiales por parte del Órgano Interventor. En algunos casos consta la declaración en contra de la contratación de servicios de auditoría a entidades privadas por parte de los Interventores y Secretarios (Santa Cruz de la Zarza y Tobarra), e, incluso en el Ayuntamiento de La Muela la carencia de dicha declaración se intenta sustituir con una en tal sentido realizada por el Alcalde. La falta de declaración a la que nos referimos junto con el hecho de que la realización de estas funciones corresponde a funcionarios de ámbito local con habilitación de carácter nacional, puede dar lugar a la nulidad del contrato.
- En ninguno de los expedientes analizados, incluso en los que existe oposición por parte del Interventor, consta la oposición formal a la tramitación de los procedimientos de auditoría, lo que tendría como consecuencia la suspensión de la tramitación y la necesidad de una resolución formal por el órgano competente, ya sea el Alcalde o el Pleno.
- El procedimiento de adjudicación de este tipo de contratos utilizado por los ayuntamientos estudiados es el negociado sin publicidad (La Muela, Pozo Cañada, Tobarra y Trijueque), a veces sin que se den las circunstancias necesarias que permiten acudir a él.

- La formulación de las cuentas anuales es una función asignada al interventor, tal como señala el artículo 212.2 TRLRHL. Por tanto, el objeto del contrato no debe ser reformular o elaborar las cuentas anuales, sino analizarlas.
- Además, transcurren varios ejercicios presupuestarios sin justificar el motivo por el que se realizan las auditorías analizadas, lo que junto con la brevedad de los plazos de ejecución y la omisión de las causas de la contratación, ponen en duda que fuera necesario la contratación, su eficacia y el carácter representativo de los resultados.
- Tampoco consta la recepción de conformidad. Además, en la mayoría de los casos, no se realiza ninguna acción para seguir las recomendaciones y subsanar las deficiencias que constan en los informes de auditoría, lo que pone en duda la defensa del interés público en la que se deberían basar los encargos de auditoría.

#### 7.1.2. Objetivos para la contratación de los servicios de auditoría

Según Marvizón (2012), la finalidad de las auditorías en las entidades locales es comprobar la gestión económico-financiera y verificar que se cumplen los principios de eficacia, eficiencia y economía en la gestión. Todas aquellas personas que tramiten fondos públicos están sometidas a la normativa vigente y económico-financiera de las entidades locales.

Hemos analizado diversos contratos de auditoría entre ayuntamientos y firmas privadas de auditoría al objeto de conocer cuáles son los objetivos y razones que llevan a los ayuntamientos a la contratación de los servicios. En la siguiente tabla exponemos un resumen de los objetivos perseguidos en cada uno de los casos:

**Tabla 1. Objetivos de los contratos de auditoría**

<i>Ayuntamiento</i>	<i>Objetivo de la auditoría</i>
Belmonte de Gracián, Zaragoza	Revisión financiera y de legalidad.
Castro Urdiales, Cantabria	Revisión financiera y de legalidad.
La Muela, Zaragoza	Análisis financiero y socio laboral para analizar la Sociedad Urbanística La Muela y la Sociedad Municipal Cultural y Deportiva La Muela, no la propia Entidad Local.
Ayuntamiento de Las Pedroñeras, Cuenca	Revisar la contabilidad de la entidad, verificar que cumple la legislación vigente y certificar la deuda existente en la fecha del encargo.
Pozo Cañada, Albacete	Revisar la contabilidad y auditoría legal de las áreas patrimonial, urbanística y tributaria.



Puebla de Montalbán, Toledo	Analizar la situación financiero-patrimonial de la Entidad.
Santa Amalia, Badajoz	Auditoría de cumplimiento o de legalidad para evaluar la gestión del anterior equipo municipal de Gobierno y conocer el importe de la deuda ante el cambio de Gobierno.
Santa Cruz de la Zarza, Toledo	Auditoría financiera y de legalidad sobre las cuentas de la Entidad.
Trijueque, Guadalajara	Análisis de las Cuentas Anuales
Alcalá de Henares, Madrid	Conocer la situación económico-financiera de la Entidad.
Tabernas, Almería	Revisar el endeudamiento de la Entidad.
Jerez	Análisis de las Cuentas Anuales
Barcelona	Cambio de partido político en el Gobierno de la Entidad.
Deba, Guipúzcoa	Cambio de partido político en el Gobierno de la Entidad que propone garantizar la transparencia a los ciudadanos, dando a conocer el Informe que emitirán los auditores al finalizar el encargo.
Elche, Alicante	Realizar un estudio de carácter económico y financiero a partir de la información contable y presupuestaria suministrada por el Ayuntamiento de Alicante que permita analizar de la gestión en el Ayuntamiento, valorando la eficiencia en la gestión presupuestaria, así como la situación financiera, en el periodo 2011-2015.
Casasimarro, Albacete	Conocer el importe de la deuda total a la fecha 10 de junio de 2011, comprobar expedientes de contratación relativos a capítulos del presupuesto de gastos y examinar los impuestos sobre construcciones y obras de los últimos presupuestos.
Mislata, Valencia	Aportar transparencia, revisar el funcionamiento del área de intervención y la gestión económica y de contratación tras el expediente disciplinario abierto a la interventora municipal (Ayuntamiento de Mislata, 2013).

Como muestra la tabla anterior, en la mayoría de las entidades analizadas se observa que el objetivo de la auditoría es realizar un análisis de la situación financiera y de legalidad, comprobar la gestión económico-financiera del equipo de gobierno y determinar el importe al que asciende la deuda existente. Además, en buena parte de los casos, el trabajo de auditoría se realiza en el momento en el que se produce un cambio de gobierno de la entidad.

De hecho, en momentos de cambio político en las entidades locales es habitual que se solicite la realización de auditorías externas de las cuentas, ya que incluso en algunos casos el nuevo equipo de gobierno incluye en su programa electoral su voluntad de realizar una auditoría privada (Marvizón, 2012). De esta forma, el nuevo equipo de gobierno persigue verificar la situación económico-financiera de la entidad que ha heredado del antiguo equipo de gobierno. También, trata de aportar transparencia a los ciudadanos y de realizar una crítica al antiguo equipo de gobierno.

Esto indica que el objetivo que hay detrás de la contratación de empresas privadas por parte de las entidades locales en numerosas ocasiones trata de crear una crítica de la anterior gestión de la entidad, formando una publicidad negativa del anterior gobierno municipal y realizando una función de propaganda a quienes contratan la auditoría.

### 7.1.3. Características de los auditores contratados por las entidades locales y de la auditoría realizada.

En este apartado vamos a analizar las características de los auditores que han realizado los trabajos de auditoría en las entidades locales objeto de estudio, así como las técnicas de auditoría y procedimientos sustantivos dirigidos a obtener evidencia que ha utilizado el auditor en la realización de los contratos de auditoría con firmas privadas. Es habitual que sean las firmas de auditoría privadas en lugar de personas físicas las que se encarguen principalmente de la realización de estos encargos, pues disponen de equipos de trabajo de mayor tamaño especializados en este tipo de auditorías y con conocimientos específicos en el ámbito del sector público.

En la mayoría de las entidades locales analizadas, el informe de auditoría lo realiza una empresa privada de auditoría, a excepción del Ayuntamiento de Belmonte de Gracián (Zaragoza), que lo realiza una persona física inscrita en el ROAC y el Ayuntamiento de Elche (Alicante) cuyo informe lo realiza un profesor de Auditoría Financiera de la Universidad de Elche. Además, cabe destacar que en buena parte de los casos, se trata de firmas de carácter local, como ocurre en el caso del Ayuntamiento de Tabernas (Almería), donde la firma de auditoría contratada era provincial. Otro ejemplo de auditoría en la que se contrata a una firma de carácter autonómico lo encontramos en el Ayuntamiento de Deba (Guipúzcoa), donde se realizó un proceso de auditoría de las cuentas anuales y de los estados presupuestarios del Ayuntamiento con el fin de garantizar la transparencia a la ciudadanía. Para ello, se contrató al grupo de consultores Betean, con sede en País Vasco.

Respecto a los procedimientos analíticos utilizados para obtener evidencia, en el Ayuntamiento de Belmonte de Gracián (Zaragoza) el auditor indica que ha aplicado técnicas de muestreo y que no se ha realizado un examen en profundidad del cumplimiento de la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos. En el caso del Ayuntamiento de Las Pedroñeras (Cuenca) no se realiza la circularización de saldos de proveedores ni la circularización a entidades financieras, por tanto, se omite la principal prueba dirigida a corroborar la información contable existente y obtener evidencias que soporten la opinión del auditor. Por el contrario, en el Ayuntamiento de Tabernas

(Almería) sí que se ha realizado la circularización de saldos a proveedores y acreedores. Además, el auditor ha realizado la confirmación de saldos con cada una de las entidades financieras con las que trabaja para verificar el importe al que asciende la deuda y ha solicitado a la Central de Riesgos del Banco de España información sobre los riesgos a los que se enfrenta la entidad.

Los informes de auditorías de cuentas analizados por el Tribunal de Cuentas muestran que, excepto en uno de ellos (Ayuntamiento de La Muela), el resto de ayuntamientos incumplían las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) y las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) entonces vigentes, ya que no cumplían los requisitos formales que según dichas normas, deben presentar estos informes. Además, la mayoría de estos informes no están firmados por el auditor que ha realizado el encargo, tal como exige la norma 6.3.16 de las NASP. Estos incumplimientos ponen de manifiesto las irregularidades en las contrataciones de firmas de auditoría privadas por parte de las entidades locales, así como la falta de control técnico en su ejecución.

#### 7.1.4. Resultados de los trabajos de auditoría e informes

En este apartado vamos a analizar los fundamentos en los que se basa el auditor para emitir una opinión y las conclusiones a las que ha llegado en la realización del encargo de auditoría. También vamos a estudiar si se ha informado de los resultados de la auditoría al Tribunal de Cuentas y si éste ha tomado medidas para exigir responsabilidad.

La Tabla 2 muestra los resultados reflejados por los auditores de cuentas en los informes de auditoría de diversos ayuntamientos que han contratado dichos servicios, donde se constata las características del trabajo llevado a cabo. En resumen, en las auditorías analizadas el auditor revela diversas irregularidades, la mayoría de ellas procedentes del proceso de adjudicación y ejecución de contratos de obras públicas. También se ponen de manifiesto incumplimientos de la normativa contable vigente y de legalidad y se descubren niveles de deuda muy elevados. Sin embargo, en la mayoría de los casos no se notifica de los resultados Tribunal de Cuentas y al Ministerio Fiscal con el objetivo de que exijan responsabilidades. Esto pone de manifiesto que no existe una verdadera causa y finalidad de la necesidad pública que justifique la realización de las auditorías de las entidades locales.

**Tabla 2. Resultados de la Auditoría de Cuentas de auditores privados**

<i>Ayuntamiento</i>	<i>Resultados del informe</i>
Belmonte de Gracián, Zaragoza	En el informe final el auditor pone de manifiesto irregularidades detectadas en el sistema contable, la debilidad del control interno y ausencia de rendición de cuentas. Se revelan hechos que podrían ser constitutivos de alcances contables, malversación de fondos públicos y otras actuaciones previsiblemente delictivas. Sin embargo, no se ha notificado de estos hechos al Ministerio Fiscal ni el Tribunal de Cuentas ha tomado medidas para exigir responsabilidad.
Castro Urdiales, Cantabria	El informe del auditor no emite una opinión concreta sobre los estados financieros, errores o incumplimientos de principios y normas contables obligatorias, como indican las NASP. Por el contrario, expone en el mismo generalidades de forma vaga e imprecisa, sin hacer referencia a documentos que acrediten lo que indica (Tribunal de Cuentas, 2009). Sí que se informó de los resultados de este informe al Congreso y a la Fiscalía..
La Muela, Zaragoza	Los resultados de la auditoría de los contratos con constructoras realizada a finales de 2007 mostraron que “a grandes rasgos” se había seguido el proyecto aprobado (Solanas, 2015).
Pozo Cañada, Albacete	Los informes no se encuentran firmados por el auditor en su totalidad, como exige el apartado 6.3.16 de las NASP. Se ha notificado al Pleno del Ayuntamiento de los resultados de la auditoría pero no consta que se hayan tomado medidas para exigir responsabilidades.
Puebla de Montalbán, Toledo	No aparece la opinión del auditor en el informe tal como exige el apartado 6.4 de las NASP, solamente aparece como conclusión en el Informe que “La contabilidad... refleja razonablemente la situación patrimonial del Ayuntamiento, estando el porcentaje de errores apreciado, dentro de un margen razonable”. Además, auditor realiza un análisis parcial de la situación económico-presupuestaria del Ayuntamiento dado que muchas de las actuaciones sobre las que se debe emitir una opinión en el informe no están realizadas todavía. Se notifica del informe al Pleno del Ayuntamiento y se publica en su página web.
Santa Amalia, Badajoz	El informe revela el importe al que asciende la deuda cuando se produjo el cambio de gobierno en junio de 2011 (Europa Press, 2012). En el Informe aparecen irregularidades susceptibles de constituir indicios de responsabilidad contable. Se notifica del Informe al Pleno y del cumplimiento de las recomendaciones realizadas por el auditor. Sin embargo, no aparece la rendición de cuentas al Tribunal de Cuentas para que exija responsabilidades.
Santa Cruz de la Zarza, Toledo	El informe no incluye una opinión clara ni está firmado por el auditor que lo ha elaborado, aunque sí aparecen las deficiencias que ha detectado. Además, según indica la Secretaria-Interventora, posteriormente no se han seguido las recomendaciones del auditor ni se ha informado del mismo al Pleno.
Trijueque, Guadalajara	El auditor expresa opinión denegada debido a la gran importancia de las limitaciones que se han encontrado en todos los Informes de auditoría realizados de 1996 a 2004. El informe no aparece firmado por el auditor que lo realiza, ni aparecen las posibles alegaciones tras presentar un informe provisional, tal como exigen las NASP en los apartados 6.3.16 y 6.3.13 respectivamente. El Ayuntamiento

	indica que se han seguido las recomendaciones del auditor, que radicaban en el cumplimiento de la normativa vigente. Sin embargo, ni se rendían cuentas al Tribunal de Cuentas antes del informe ni después.
Alcalá de Henares, Madrid	El informe revela una complicada situación de liquidez y un elevado plazo de pago a proveedores. Dicho informe muestra que la deuda global del Ayuntamiento supera los 261 millones de euros. La deuda contable asciende a 226,6 y la deuda pendiente de reconocer en el presupuesto municipal a 34,4, bien por litigios o diferencias de criterio en la imputación.
Tabernas, Almería	El informe realizado revela problemas financieros debidos a elevado nivel de endeudamiento (a 30 de junio de 2011 la deuda total del Ayuntamiento asciende a 2.058.426,15€, las deudas con entidades financieras ascienden a 630.000€, la deuda con proveedores y acreedores a 1.367.381€ y la cantidad a reintegrar al Estado es de 391.044,66€).
Jerez	La auditoría refleja una situación financiera complicada, con elevada deuda. El auditor manifiesta que la contratación de personal en el Ayuntamiento refleja un “nivel de control ineficaz”, ya que muchos funcionarios accedieron sin oposición. Además, el capítulo de gastos de personal ha incrementado un 60% hasta alcanzar el 34% del presupuesto anual.
Barcelona	Los auditores revelan que la deuda a finales de 2011 era superior a lo que manifestó el anterior equipo de Gobierno. Además, la auditoría externa encargada por el Ayuntamiento de Barcelona sobre el proceso urbanístico para la construcción del hotel del Palacio de la Música en 2010 revela que no estaba justificado el interés público de la decisión, tal como han argumentado los responsables de gestión municipales y autonómicos para su aprobación (El Mundo, 2010).
Deba, Guipúzcoa	El informe de auditoría sobre el patrimonio y los presupuestos de la entidad del ejercicio 2014 es favorable con salvedades debido a que el déficit de resultado presupuestario del ejercicio y el remanente de tesorería para gastos generales deberían reducirse. El informe de auditoría está publicado en la página web del ayuntamiento e incluye unas recomendaciones de mejora que se han empezado a implantar.
Elche, Alicante	El informe de auditoría indica que la entidad debe aprobar un organigrama general. La contabilización y la imputación al presupuesto de las subvenciones de capital recibidas no se realiza en virtud de la normativa contable que resulta de aplicación y existen deficiencias de control interno relativas al inventario de bienes. La escasez de personal técnico en el departamento de intervención no permite corregir diversas causas objeto de salvedades detectadas por el auditor.
Casasimarro, Albacete	Del análisis realizado por el auditor se desprende que el Ayuntamiento se encuentra dentro de los límites legales de endeudamiento para entidades y administraciones locales, aunque no ha cumplido con el plazo de pago a los acreedores. Respecto a las obras realizadas en organismos dependientes del Ayuntamiento, los expedientes manifiestan irregularidades y algunos de ellos se considera nulo en pleno derecho desde el punto de vista administrativo.
Mislata, Valencia	Los resultados muestran que hay compromisos de gastos que

	<p>exceden el límite por el que aparecen en el presupuesto de gastos y que existen deficiencias de control interno relativas al inventario de bienes. En lo referente a los contratos de obras públicas, se han detectado irregularidades durante el procedimiento de adjudicación de contratos y se ha realizado un fraccionamiento indebido de contratos a una misma empresa.</p> <p>En resumen, el informe muestra que la gestión económica y de contratación no fue adecuada. Además, el auditor señala que no puede opinar sobre el patrimonio de la entidad ya que no están registradas todas las propiedades del Ayuntamiento (Ayuntamiento de Mislata, 2013).</p>
--	---

El Tribunal de Cuentas (2009) hace hincapié en que en los encargos de auditoría analizados, excepto en el Ayuntamiento de Santa Amalia, no se hace referencia a la emisión de un borrador del informe y la posibilidad de realizar alegaciones, tal como indican las NASP: el elemento sustancial para asegurar la calidad del informe y que éste sea completo y objetivo es conseguir que los directivos de la entidad auditada o los responsables de la gestión de una actividad revisen el borrador del informe y realicen las alegaciones que consideren oportunas. La finalidad de incluir las alegaciones en el informe es no sólo que se indique lo que se descubre y la opinión de los auditores, sino también lo que piensan sobre ello los responsables de la gestión de la entidad y qué pretenden hacer al respecto.

## **7.2. La contratación de auditores por parte de los OCEX**

La segunda vía que en estos momentos da cabida a la participación de los auditores privados es la contratación de auditoría por parte de los OCEX para apoyar las labores de fiscalización. Como hemos mencionado, este es el caso de la Cámara de Cuentas de Navarra.

En el año 2015, la Cámara de Cuentas ha contratado los servicios de auditoría para llevar a cabo el trabajo de campo de los siguientes ayuntamientos: Tudela, Barañain, Burlada, Egües, Zizur Mayor, Estella, Tafalla, Ansoain, Villava, Berriozar y Arnguren.

Los requisitos de solvencia técnica o profesional mínimos exigidos para concurrir a esta licitación son los siguientes:

- Necesidad de que la firma o profesional auditor esté inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).
- La firma o profesional auditor debe contar con un jefe de equipo. Este jefe de equipo debe tener, al menos, tres años de experiencia en auditoría y que haya participado, al menos, en tres trabajos de fiscalización o asesoramiento

económico-financiero a entidades públicas. Además deberá tener un colaborador con una experiencia mínima de tres años en auditoría.

- La firma o profesional auditor que participe en esta licitación deberá haber participado en cinco auditorías o trabajos de asesoramiento económico-financiero a entidades públicas durante los 10 años anteriores.

Los trabajos que las firmas de auditoría llevan a cabo se desarrollan bajo la supervisión de un Auditor de la Cámara de Cuentas, con el alcance de revisión de regularidad, incluyendo auditoría financiera y de legalidad. Para la ejecución de los trabajos deben aplicarse las Normas de Auditoría del Sector Público, y en concreto la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público a España (ISSA-ES). El auditor privado elabora un borrador de informe, que es posteriormente utilizado por el auditor público para elaborar el informe de fiscalización del ayuntamiento correspondiente, sin que exista diferencia alguna con otros informes de fiscalización emitidos por la Cámara de Cuentas de Navarra.

A este respecto, hemos analizado el Informe de Auditoría del Ayuntamiento de Tudela, uno de los ayuntamientos que han contado con la colaboración del auditor privado, y hemos constatado que no se hace referencia alguna a las labores de la firma privada. En concreto, el informe refleja opinión con salvedades en el ejercicio 2014 debido a que no aparecen registradas las obligaciones derivadas de los compromisos por pensiones. El auditor señala que excepto por la salvedad anteriormente descrita, las cuentas anuales del Ayuntamiento correspondientes al ejercicio 2014 expresan la imagen fiel de la liquidación de sus presupuestos de gastos e ingresos, de su situación patrimonial a 31 de diciembre y de los resultados de sus operaciones. Además, añade que el informe incluye información necesaria y suficiente para su correcta interpretación y comprensión, de conformidad con el marco normativo que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. El auditor también señala que la actividad económico financiera del Ayuntamiento y sus organismos autónomos se ha realizado de acuerdo con los principios de legalidad.

## **8. CONCLUSIONES**

La elevada importancia del sector público en el PIB del país, junto con la particular forma de financiarse de las entidades públicas, a través de aportaciones de los ciudadanos, así como los numerosos casos de corrupción que se han descubierto en los últimos años en las entidades públicas, pone de manifiesto la necesidad de establecer

adecuados sistemas de gestión del gasto público, y también la relevancia de instaurar sistemas de control y de rendición de cuentas que permitan asegurar una correcta aplicación de los recursos públicos.

En este sentido, la auditoría pública nace con el objetivo de revisar que la gestión económico-financiera de la entidad se ha realizado conforme a los principios de economía, eficacia y eficiencia (Aparisi, 2015). El Tribunal de Cuentas y los OCEX se encargan del control o auditoría externa y la función de auditoría interna corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado.

En España, la normativa no hace referencia expresa a la contratación de auditores privados por parte de las entidades locales. Además, con carácter general un Ayuntamiento no puede contratar una auditoría externa ya que esta función es competencia de funcionarios con habilitación de carácter estatal. Existe aquí cierto debate sobre si debería de establecerse la obligación de auditoría de los ayuntamientos, al menos de aquellos de cierta dimensión, como ocurre en el sector empresarial.

Según la Ley 19/2013 de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, las administraciones locales están obligadas a publicar sus estados financieros en su página web, con el objetivo de mostrar los resultados de la gestión económico-financiera y tratando así de recuperar la confianza de los ciudadanos en las instituciones. Sin embargo, si estos estados financieros no están auditados previamente no se garantiza la fiabilidad de la información.

Puede destacarse a este respecto la falta de normalización en el ámbito de la Unión Europea, donde no se han emitido directivas ni reglamentos que delimiten las características de la auditoría de las entidades locales. Tan sólo se encuentra una breve referencia a la obligación de contar con sistemas de contabilidad pública sujetos a control interno y objeto de auditorías independientes en la Directiva 2011/85/UE, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros, en la que se establecen requisitos para garantizar la disponibilidad pública, oportuna y periódica, de datos presupuestarios relativos a todos los subsectores de las administraciones públicas de los países miembros, así como una serie de reglas presupuestarias. Parece que esta es una materia pendiente que puede ser objeto de regulación en el futuro, una vez que se haya alcanzado la comparabilidad de la información financiera, en la cual se está trabajando en estos momentos.

En el momento actual, en España, la participación de los auditores privados puede venir motivada por dos posibles vías: la contratación de forma excepcional por parte de las entidades locales y la contratación por parte de los OCEX. En relación a la primera,



las entidades pueden realizar una asistencia vía contratación de servicios con entidades privadas, siempre que la Intervención justifique la insuficiencia de medios personales o materiales. En ese caso, el desarrollo de la actividad de las firmas de auditorías privadas debe estar sometida a la supervisión y dirección del órgano que ostenta la facultad de control (Interventor o Secretario Interventor). Por lo que se refiere a las normas que regulan el desarrollo de los trabajos de auditoría pública, en ese caso deben aplicarse las Normas de Auditoría del Sector Público emitidas por la Intervención General de la Administración del Estado.

El informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre estos contratos de auditoría hace hincapié en posibles irregularidades en la adjudicación de los contratos y ejecución de las auditorías públicas, ya que en muchos casos hay ausencia de declaración de insuficiencia de medios por parte del órgano interventor, que puede poner en duda el objetivo de defensa del interés público de estos contratos, así como su eficacia y validez. El Tribunal argumenta que muchas ocasiones se incumplen las Normas de Auditoría del Sector Público.

Además, en muchos casos en los que los resultados de dichos informes manifiestan actuaciones que pueden ser constitutivas de alcances contables, malversación de fondos públicos y otras actuaciones presuntamente delictivas, no se notifica de tales hechos al Ministerio Fiscal ni al Tribunal de Cuentas para que exija responsabilidades. En la mayoría de los casos tampoco se realizan actuaciones dirigidas a corregir las deficiencias detectadas por el auditor. Estos hechos manifiestan la posible falta de eficacia de los contratos y el carácter escasamente representativo de los resultados obtenidos.

Algunos autores, como Cubero (2015), apuntan a que la auditoría externa de las entidades locales se realiza con el objetivo de conseguir por su solicitante, bajo la objetividad que proporcionan los informes de auditoría, una crítica del anterior equipo de gobierno, realizando una función de publicidad de quienes la contratan.

La segunda vía de participación de los auditores es a través de la contratación de auditores privados por parte de los OCEX, para apoyar la labor de fiscalización. En ese caso, los auditores públicos supervisan la labor del auditor privado, que emite un borrador de informe, el cual es posteriormente validado por el Órgano de Control Externo. En ese caso, deben aplicarse las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público adaptadas a nuestro país (ISSAIs-es) y el informe de fiscalización emitido por el OCEX no tiene diferencia alguna con el resto de informes elaborados con medios propios. Por tanto, los contratos de auditoría pública se celebren entre los

órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no están sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas.

La principal implicación de las conclusiones obtenidas en el trabajo es la falta de regulación sobre la participación de los auditores privados, de modo que son las propias entidades las que en ocasiones optan por contrataciones voluntarias y bajo supuestos muy determinados. Otra implicación importante para los organismos reguladores es la falta de normalización en el ámbito europeo y la posibilidad de que sea objeto de regulación en un futuro cercano. Esto tiene igualmente diversas implicaciones para los profesionales de la auditoría, que en estos momentos participan de una forma secundaria en la realización de auditorías públicas, pero siempre bajo la supervisión y coordinación de los entes contratantes, por lo que no existe en España una experiencia consolidada en el ámbito local.

## 9. BIBLIOGRAFÍA

- Aparisi Aparisi, M.C. (2015): “Auditorías sobre la gestión económica municipal. Legalidad en su contratación”. *Revista de Derecho Local*, nº 32, julio 2015.
- Ayuntamiento de Mislata (2013): “Acta de la sesión ordinaria del Ayuntamiento Pleno”, 25 de abril de 2013, <<http://www.mislata.es>> [Consultado: 14/06/2016]
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S. and Manes Rossi, F. (eds.) (2015): *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Brusca, I. y Gómez, M. (2013): “Hacia la armonización de la Contabilidad Pública en Europa: Las Normas Europeas de Contabilidad Pública”. *Revista Española de Control Externo*, XV, 44, pp. 91-112.
- Brusca, M.I. y Lobera, E. (1999): “Control y auditoría en las Entidades Locales”, *Cuadernos aragoneses de economía*, vol.9, nº1, págs. 125-144.
- Cabeza Del Salvador, I. (2009). “Reflexiones sobre la crisis económica y el papel de la auditoría pública”. *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, nº 47, pags. 27-46.

- Cámara de Cuentas de Navarra (2015): “Pliego de cláusulas administrativas para la contratación del trabajo de campo de auditoría necesario para la fiscalización de regularidad, de las cuentas de diversas entidades locales de la Comunidad Foral”.
- Campos Acuña, M.C (2014): “Las entidades locales ante las obligaciones de transparencia. Una primera aproximación a la Ley 19/2013, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno”. *Revista digital CEMCI*, núm. 23: abril a septiembre de 2014.
- Comisión técnica de normas y procedimientos del Tribunal de Cuentas (TC) y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX) de España (2014): Adaptación de las Normas Internacionales de las Instituciones Supremas de Auditoría (ISSAI) a España (ISSAI-es): ISSAI-ES 100 Principios fundamentales de la fiscalización del sector público.
- Cubero Negro, J. (2015): “Aspectos que deberían tenerse en cuenta en la realización de auditoría privada en la administración local”, 30 de diciembre de 2015, [en línea] <<http://www.administracionpublica.com>> [Consultado: 14/06/2016]
- El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados (2004), Nº 3, Sección Consultas, Quincena del 15 al 27 Feb. 2004, Ref. 398/2004, pág. 398, tomo 1, Editorial El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados.
- El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados (2001), Nº 9, Sección Consultas, Quincena del 15 al 29 May. 2001, Ref. 1459/2001, pág. 1459, tomo 2, Editorial El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados.
- El Mundo (2010), “Los auditores tachan al Ayuntamiento barcelonés de 'generoso y poco riguroso”, 17 de septiembre de 2010, [en línea] <[www.elmundo.es](http://www.elmundo.es)> [Consultado: 12/06/2016]
- Europa Press (2012): “Una auditoria externa desvela que el Ayuntamiento de Santa Amalia tenía una "deuda" de 7,6 millones cuando entró el PP”, 25 de julio de 2012, [en línea] <<http://www.20minutos.es>> [Consultado: 12/06/2016]
- Ezquiaga, I. (2000): “Condiciones de la sostenibilidad financiera de las Corporaciones Locales”; *Papeles de Economía Española*, nº83, pág. 89.
- Fernandez Ajenjo, J.A. (2009): “El control de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción: especial referencia al Tribunal de Cuentas y a la Intervención General de la Administración del Estado”. Tesis doctoral.

- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, IGAE, (2007). “Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas”.
- INTOSAI (2010): “ISSAI 100 –Principios fundamentales de la auditoría del sector público”, [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
- LEY 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- LEY 19/2013 de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.
- LEY 47/2003, de 26 de septiembre, General Presupuestaria.
- LEY 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (BOE nº 84, 7 de abril).
- López del Paso, R. (2013): “Evolución de la ratio Gasto público/PIB en España”. *Dialnet*, nº 9.
- López Hernández, A.M. (2013): “Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos”, *Auditoría Pública*, 61, págs. 9-24.
- López Hernández, A.M. (2014): “Retos del Control Externo de las cuentas públicas en un contexto de crisis económica”, Conferencia pronunciada con motivo de la celebración del Patrón Santo Tomás de Aquino. Facultad de Educación y Humanidades de Ceuta.
- López Hernández, A.M. y Ortiz Rodríguez, D. (2005): “El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas”, en *La ciencia de la contabilidad*. Doctor Mario Pifarré Riera, págs. 501- 518. Ed. Universidad de Barcelona.
- Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E. and Brusca, I. (2016): “Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box”, *Public Money & Management*, 36 (3), pp. 189-196.
- Marvizón de la Fuente, M. (2012): “Informe sobre la posibilidad de que un Ayuntamiento contrate con una empresa privada, previa licitación, una auditoría de las cuentas municipales”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 30, octubre de 2012, págs. 170-173.
- Melián Hernández, J.A. (2006): “Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público”, *Auditoría Pública*, 39, págs.33-40.

- Montesinos Julve, V. (1994): “La normalización en la auditoría del sector público”.  
*Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIII, nº 79, abril-junio 1994, págs. 433-462.
- 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, Art. 162.
- Rendición de cuentas (2016a): *Los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas*, [en línea] <<http://www.rendiciondecuentas.es/>> [Consultado: 29/03/2016]
- Rendición de cuentas (2016b): *El Presupuesto de las Entidades Locales*, [en línea] <<http://www.rendiciondecuentas.es/>> [Consultado: 16/04/2016]
- Solanas, R. (2015): “Pinilla deberá indemnizar con más de 4,7 millones de euros a los promotores de la urbanización del Alto de La Muela”, 23 de febrero de 2015, [en línea] <<http://www.aragondigital.es>> [Consultado: 12/06/2016]
- Tribunal de Cuentas (2009): “Fiscalización de los contratos de asistencia técnica para la realización de auditorías en las entidades locales, ejercicios 2004, 2005 y 2006, Informe nº847”.