



UNIVERSIDAD DE OVIEDO
FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN SISTEMAS DE
INFORMACIÓN Y ANÁLISIS CONTABLE**

TRABAJO FIN DE MÁSTER – JULIO 2012

LA PARTICIPACIÓN DE LOS AUDITORES PRIVADOS EN EL SECTOR PÚBLICO ESTATAL



AUTORA: MARTA FANO MÉNDEZ
TUTOR: BELÉN GONZÁLEZ DÍAZ

Dña. Belén González Díaz, profesora del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Oviedo, en calidad de Tutor del Trabajo Fin de Máster que aquí se presenta, informa que Dña. Marta Fano Méndez, alumna del Máster en Sistemas de Información y Análisis Contable durante el curso 2011/2012, ha realizado bajo mi dirección el Trabajo Fin de Máster titulado "*La Participación de los Auditores Privados en el Sector Público Estatal*", con el rigor y calidad suficientes para ser presentado y defendido ante el correspondiente Tribunal.

Y para que conste a los efectos oportunos, expido la presente en Oviedo, a 12 de julio de 2012,

Fdo.: Dña. Marta Fano Méndez

Fdo.: Dña. Belén González Díaz



UNIVERSIDAD DE OVIEDO
FACULTAD DE ECONOMÍA Y EMPRESA

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN SISTEMAS DE
INFORMACIÓN Y ANÁLISIS CONTABLE**

TRABAJO FIN DE MÁSTER – JULIO 2012

LA PARTICIPACIÓN DE LOS AUDITORES PRIVADOS EN EL SECTOR PÚBLICO ESTATAL



DIRECTORA: BELÉN GONZÁLEZ DÍAZ
AUTORA: MARTA FANO MÉNDEZ

Índice de contenido

Introducción	1
1. La auditoría pública en el Sector Público Estatal	3
1.1. Delimitación del Sector Público Estatal	3
1.2. Régimen contable	5
1.3. Rendición de cuentas	6
1.4. Control	7
1.5. Auditoría Pública	9
1.6. Auditoría de cuentas anuales. Entes obligados	12
2. Plan Anual de Auditorías y colaboración privada	15
3. Participación de los auditores privados en la auditoría pública: Análisis descriptivo	17
3.1. Distribución del mercado de auditoría entre la IGAE y los auditores privados	20
3.1.1. Sector público administrativo	21
3.1.2. Sector público empresarial	21
3.1.3. Sector público fundacional	22
3.2. Distribución del mercado de auditoría entre las firmas privadas	24
3.3. Tipos de opinión de los informes de auditoría	26
Conclusiones	28
Referencias bibliográficas	30

Índice de tablas

Tabla 1. El Sector Público Estatal	4
Tabla 2. Tipos de auditorías	10
Tabla 3. Entes auditados por la IGAE	13
Tabla 4. Entes del Sector Público Estatal en 2010	17
Tabla 5. Estructura del Sector Público Estatal en 2010	18
Tabla 6. Entes auditados	23
Tabla 7. Auditorías realizadas por firmas privadas	25
Tabla 8. Opiniones emitidas	27

Índice de gráficos

Gráfico 1. Composición del Sector Público Estatal en 2010	18
Gráfico 2. Estructura del Sector Público Estatal en 2010	19
Gráfico 3. Proporción de entidades auditadas	20

Introducción

El sector público estatal comprende todos los entes controlados directa o indirectamente por los poderes públicos y utilizados por éstos como instrumento para satisfacer necesidades de interés general.

Puesto que, para poder alcanzar sus fines, el Estado se nutre de recursos públicos, es fundamental garantizar que éstos sean gestionados eficientemente y aplicados a la consecución de los objetivos para los que fueron recaudados. De ello se desprende la necesidad de llevar a cabo un control exhaustivo de la gestión económico-financiera que realiza el sector público.

Las Normas de Auditoría del Sector Público establecen que la gestión económico-financiera del mismo deberá regirse por los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía. Para velar por el cumplimiento de estos principios, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria prevé en su artículo 163 la obligación de todos los órganos y entidades integrantes del sector público estatal de someterse a auditoría (así como de los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado).

A través de estas auditorías, se pretende asegurar el cumplimiento de la legalidad vigente, la aplicación de los principios contables, la gestión eficiente de los recursos económicos, humanos y materiales, y el logro de objetivos, entre otros.

Tal como contempla la normativa española, cabe la posibilidad de que un ente público sea auditado por un auditor privado. Esto puede ocurrir bien porque aquél haya decidido someterse voluntariamente a una auditoría, o bien porque algún órgano de control (ya sea externo o interno) solicite su colaboración.

Recientemente, distintas interpretaciones de la legislación vigente han generado un debate acerca del papel que desempeñan las firmas privadas de auditoría en las auditorías públicas y del alcance legal de sus actuaciones.

Las discrepancias surgen con motivo de las últimas elecciones municipales y generales. Con el argumento de favorecer la transparencia y garantizar la austeridad en las Administraciones, varios alcaldes y presidentes autonómicos anunciaron su intención de comprobar la veracidad de la información contenida en las cuentas de determinados Ayuntamientos y Comunidades Autónomas a través de empresas de auditoría privadas.

El Tribunal de Cuentas no tardó en pronunciarse al respecto y recordó a los dirigentes de los partidos políticos que las labores de fiscalización externa e interna de todas las entidades públicas están reservadas a órganos de control públicos.

Asimismo puntualizó que, si bien ningún auditor privado, ya sea persona física o jurídica, puede fiscalizar ni auditar a ninguna Administración Pública, cabe su colaboración en las tareas de control interno y externo de las entidades públicas *“siempre que dicha participación se justifique en la insuficiencia de medios para llevar a cabo las actuaciones programadas”*.

En cualquier caso, el Tribunal aclaró que *“los resultados de sus trabajos siempre estarán sujetos a control y aceptación por las Instituciones y Órganos Públicos que tienen atribuida esta función”*.

Sin embargo, este debate no es ni mucho menos nuevo. Hace décadas que algunos profesionales en la materia vienen denunciando la acuciante necesidad de modernizar la normativa relativa a auditoría pública para lograr mayor control sobre las cuentas públicas.

En este contexto, el trabajo que se presenta analiza la participación de los auditores privados en el sector público estatal. Con esta finalidad, se ha estructurado en cuatro apartados, adicionales a la introducción. En los dos primeros, se expone el marco teórico relativo a la auditoría y el control del sector público estatal. En el tercer apartado se presentan los resultados de un estudio realizado sobre la repercusión que tienen las firmas privadas en las entidades integrantes del sector público estatal en el año 2010. El último apartado recoge las conclusiones y las contribuciones más destacadas que se derivan del mismo.

1. La Auditoría Pública en el Sector Público Estatal

A continuación se exponen los conceptos y normas básicas que rigen en materia de auditoría del sector público. Especialmente relevantes resultan la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP); la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueban las Normas de Auditoría del Sector Público; y la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante LOTC).

1.1. Delimitación del Sector Público Estatal

Según el artículo 4 de la LOTC, el sector público se compone de:

- La Administración del Estado.
- Las Comunidades Autónomas.
- Las Corporaciones Locales.
- Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- Los Organismos autónomos.
- Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas.

Para la realización de este estudio se ha trabajado en base a la división que la LGP hace del sector público estatal en sus artículos 2 y 3. Esta división será la utilizada para clasificar los entes en función de su naturaleza.

Ahora bien, es importante aclarar que existen determinados entes que, por no serles de aplicación la LGP, no se incluyen en ninguna de las categorías. Es el caso de determinados fondos sin personalidad jurídica.

Atendiendo a la LGP, el sector público estatal se divide en sector público administrativo, empresarial y fundacional. La Tabla 1 muestra los distintos sujetos y entidades que, a su vez, forman parte de cada subsector.

Tabla 1. El Sector Público Estatal.

Sector público administrativo	1. Administración General del Estado (en adelante AGE).
	2. Organismos autónomos dependientes de la AGE.
	3. Entidades gestoras, servicios comunes y mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social.
	4. Órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado que, careciendo de personalidad jurídica, no están integrados en la AGE.
	5. Entidades estatales de derecho público (excluidas las citadas en el punto 2. y las entidades públicas empresariales dependientes de la AGE o de cualquier otro organismo público vinculado a ella), así como los consorcios dotados de personalidad jurídica propia mencionados en el párrafo h) apartado 1 del artículo 2 de la LGP, siempre que cumplan alguna de las siguientes condiciones: <ul style="list-style-type: none"> - Su actividad principal no consista en la producción en régimen de mercado de bienes y servicios destinados al consumo individual o colectivo, ni efectúen operaciones de redistribución de la renta y de la riqueza nacional, en todo caso sin ánimo de lucro. - No se financien mayoritariamente con ingresos comerciales.
Sector público empresarial	1. Entidades públicas empresariales.
	2. Sociedades mercantiles estatales.
	3. Entidades mencionadas en el punto 5. anterior y que incumplen alguna de las condiciones antes descritas.
Sector público fundacional	Fundaciones del sector público estatal.

Fuente: Elaboración propia a partir de la LGP.

1.2. Régimen Contable

Las entidades integrantes del sector público estatal deberán aplicar los principios contables que en cada caso les sean de aplicación con el objetivo de permitir el cumplimiento de los siguientes fines de gestión, control, análisis e información:

- Mostrar la ejecución de los presupuestos e informar acerca del seguimiento de los objetivos previstos en los Presupuestos Generales del Estado.
- Informar de la composición y variaciones del patrimonio, y determinar los resultados económico-patrimoniales.
- Proporcionar información útil para la elaboración de cuentas, estados y documentos que deban remitirse al Tribunal de Cuentas y demás órganos de control.
- Suministrar información para la elaboración de las cuentas económicas de las Administraciones Públicas, sociedades no financieras públicas e instituciones financieras públicas, de acuerdo con el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.
- Proporcionar información para el ejercicio de los controles de legalidad, financiero, de economía, eficiencia y eficacia.
- Suministrar información para posibilitar el cálculo de los costes de los servicios públicos y el análisis de los efectos económicos y financieros de su actividad.
- Facilitar información económica y financiera útil para la toma de decisiones, así como información susceptible de utilidad para otros destinatarios.

Las entidades que conforman el sector público empresarial deberán acogerse a lo dispuesto en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad de la empresa española, en sus adaptaciones y en las disposiciones que lo desarrollan.

Las entidades del sector público fundacional se regirán por los principios y normas de contabilidad recogidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y por las disposiciones que lo desarrollan.

El sector público administrativo reviste mayor complejidad. Sus entidades tendrán que aplicar el Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP) y sus normas de desarrollo, así como los “principios presupuestarios” y los “principios contables públicos” recogidos en el Título II y en el artículo 122 de la LGP, respectivamente.

1.3. Rendición de Cuentas

La LGP regula el contenido de las cuentas anuales de las entidades obligadas a aplicar los principios contables públicos y, por otro lado, el de las cuentas anuales del resto de entidades del sector público estatal.

Al igual que sucede en el caso de las empresas de titularidad privada, las entidades del sector público estatal están obligadas a formular sus cuentas anuales y a ponerlas a disposición de los auditores en el plazo máximo de tres meses desde el cierre del ejercicio.

Las entidades integrantes del sector público estatal deben rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea la naturaleza de éstas, al Tribunal de Cuentas a través de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE).

La obligación de rendición de cuentas deberá ser satisfecha dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio económico al que éstas se refieren. En general, las cuentas aprobadas deberán ser remitidas junto con el informe de auditoría. Además, en el caso de sociedades mercantiles estatales, se acompañarán del informe de gestión, el de cumplimiento de las obligaciones económico-financieras y cualquier otro informe que sea exigido por la normativa mercantil, si bien en el caso de las fundaciones del sector público estatal, bastará con añadir el informe de cumplimiento de las obligaciones económico-financieras.

Fruto de la consolidación de las cuentas de las entidades pertenecientes al sector público administrativo, se formará la Cuenta General propia de este sector y, de manera análoga, se formará la Cuenta General del sector público empresarial y la del sector público fundacional. Estas tres, junto con una Memoria que complete, amplíe y comente la información contenida en ellas, constituirán la denominada Cuenta General del Estado, cuya finalidad será arrojar información sobre la situación económica, financiera y patrimonial del sector público estatal en su conjunto, sobre los resultados económico-patrimoniales del ejercicio, y sobre la ejecución y liquidación de los presupuestos y el grado de cumplimiento de los objetivos. Adicionalmente, el Ministerio de Hacienda podrá determinar la obtención de una cuenta consolidada de todos los entes del sector público estatal o, en su caso, por sectores.

La IGAE es el órgano encargado de crear cada año la Cuenta General del Estado. Para ello, podrá recabar de las distintas entidades tanta información como considere oportuna. Además, no constituirá obstáculo alguno para su elaboración la emisión de

informes de auditoría con opinión denegada, o de informes desfavorables o con salvedades, si bien estas circunstancias se harán constar en la memoria explicativa de la Cuenta General. Tampoco supondrá ningún impedimento la falta de remisión de cuentas por parte de alguna entidad.

Una vez formada dicha Cuenta General, se remitirá al Gobierno para su rendición (antes del día 31 de octubre del año siguiente) ante el Tribunal de Cuentas. Éste procederá a su examen y comprobación y remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que informará de las posibles infracciones en que se hubiera incurrido.

1.4. Control

El control externo del sector público estatal le corresponde al Tribunal de Cuentas, según se estipula en el artículo 140 de la LGP en base a lo ya dispuesto en la Constitución Española de 1978 y en el artículo 1 de la LOTC, según el cual *“el Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público”*.

Según el artículo 2 de la LOTC, este Tribunal se encargará de:

- a. La fiscalización externa, permanente y consultiva de la actividad económico-financiera del sector público.
- b. El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

En el desarrollo de sus funciones, el Tribunal de Cuentas podrá exigir la colaboración de cualquiera de las entidades integrantes del sector público, que estarán obligadas a suministrarle tanta información como solicite.

Es relevante señalar que, según la normativa vigente y salvo algunas excepciones (como en el caso de las sociedades mercantiles y las fundaciones), no existe una norma que obligue a efectuar un control externo periódico sobre los entes del sector público.

En cambio, el control interno de la gestión económica y financiera de todos los entes del sector público estatal le corresponde a la IGAE, que lo ejercerá con plena autonomía respecto a la entidad cuya gestión sea objeto de control, a través de sus servicios centrales o de sus Intervenciones Delegadas.

En aquellos entes adscritos al Ministerio de Defensa o al de la Seguridad Social, el control se ejercerá a través de dos órganos dependientes funcionalmente de la IGAE: la Intervención General de la Defensa (en adelante IGD) y la Intervención General de la Seguridad Social (en adelante IGSS), respectivamente.

En las Normas de Auditoría del Sector Público, se define un sistema de control interno como el plan de organización y el conjunto de medidas, métodos y procedimientos que tienen por objeto:

- Salvaguardar y proteger sus activos y recursos.
- Asegurar la fiabilidad e integridad de la información.
- Asegurar el cumplimiento de toda la normativa aplicable.
- Garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos.
- Garantizar que se logren eficaz y eficientemente las metas y objetivos establecidos.

Dicha normativa sugiere subdividir el control interno de acuerdo con los objetivos que persigue y propone la siguiente clasificación:

- **Control contable-financiero:** Procedimientos y plan de organización cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables y financieros.
- **Control de cumplimiento:** Métodos y procedimientos que permiten detectar si se cumple la normativa aplicable.
- **Control de gestión:** Normas y procedimientos que pretenden detectar si las actividades de la entidad o del programa se realizan de forma eficaz y eficiente.

En las Normas de Auditoría relativas a la cualificación del sujeto auditor, se establece que la IGAE vigilará que la preparación técnica de los profesionales que integran los órganos de control interno de los ministerios, organismos, sociedades estatales o entes públicos sea la adecuada, y será una de las variables a tener en cuenta a la hora de supervisar el funcionamiento de los controles internos y de conceder o no fiabilidad a los mismos.

El control de la gestión económico-financiera efectuado por la IGAE se realizará mediante tres herramientas diferenciadas: el ejercicio de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

La función interventora, definida en el artículo 148 de la LGP, tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso. Existen a tal efecto dos modalidades de función interventora: la formal, que trata de comprobar el cumplimiento de los requisitos legales necesarios para la adopción del acuerdo; y la material, que verifica la real y efectiva aplicación de los fondos públicos.

El control financiero permanente, cuyo ámbito de aplicación se regula en el artículo 158 de la LGP, tendrá por objeto la verificación continua de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de su normativa regidora y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y, en particular, al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero.

Las actuaciones que en este sentido se vayan a efectuar en cada ejercicio y el alcance específico fijado para las mismas se determinará en el plan anual de control financiero permanente elaborado por la IGAE.

Anualmente, la IGAE elaborará un informe de los resultados de dichas actuaciones y presentará al Consejo de Ministros, a través del Ministerio de Hacienda, un informe general con los resultados más significativos de la ejecución del Plan Anual de Control Financiero Permanente y del Plan Anual de Auditorías de cada ejercicio.

1.5. Auditoría Pública

La auditoría pública consiste en la verificación posterior y sistemática de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones de la IGAE.

En las auditorías realizadas por la IGAE, tal como indican las Normas de Auditoría del Sector Público, el sujeto auditor será siempre un órgano institucional: la propia IGAE, las Intervenciones Delegadas (la IGD y la IGSS) o las Intervenciones Regionales o Territoriales.

Previamente a la realización de la auditoría, se deberá efectuar un estudio del control interno llevado a cabo en la entidad objeto de análisis, con el objetivo de determinar su grado de confianza y planificar la auditoría determinando el alcance, la naturaleza, el momento y la extensión de las pruebas a realizar.

En función de su finalidad, la auditoría pública adoptará distintas modalidades que podrán ser combinadas a instancia de la IGAE y que se recogen en la Tabla 2.

Tabla 2. Tipos de Auditorías.

TIPO DE AUDITORÍA		FINALIDAD
Auditorías de regularidad	Auditorías financieras	Obtener una seguridad razonable acerca de si la contabilidad en general, las cuentas anuales y demás estados financieros, expresan fielmente el resultado de la gestión y su adecuada realidad patrimonial, de acuerdo con las normas y principios generalmente aceptados.
	Auditorías de cumplimiento	Verificar el desarrollo conforme a la normativa aplicable de los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera.
Auditorías operativas	Auditorías de economía y eficiencia	Determinar si la entidad adquiere, mantiene y emplea los recursos (personas, instalaciones...) de forma económica y eficiente, y si cumple con la normativa vigente sobre economía y eficiencia. En caso de detectar ineficiencia o prácticas antieconómicas, tratarán de identificar las causas que las motivaron.
	Auditorías de programas	Informar acerca de si la entidad, programa, servicio, actividad o función pública en cuestión alcanza los objetivos establecidos por los legisladores o por los órganos que autorizan los programas, así como del grado de eficacia de sus actuaciones y del cumplimiento de la normativa en los aspectos más relevantes.

TIPO DE AUDITORÍA		FINALIDAD
Auditorías operativas	Auditorías de sistemas y procedimientos	Estudiar exhaustivamente un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de proporcionar su descripción completa, detectar deficiencias u obsolescencia y proponer las correcciones oportunas o la sustitución del procedimiento en base a los principios generales de buena gestión. Tratarán de determinar el procedimiento administrativo utilizado en la realidad por el órgano gestor en el desarrollo de sus competencias para conseguir la finalidad perseguida, si dicho órgano gestor actúa de acuerdo con la normativa vigente y con los principios generales de buena gestión financiera y, en caso de ineficiencia, las causas de la misma. Este tipo de auditoría es utilizado fundamentalmente en los sujetos y organismos que forman parte del sector público administrativo.

Fuente: Elaboración propia a partir de las Normas de Auditoría del Sector Público.

No obstante lo anterior, las auditorías pueden abarcar una combinación de objetivos financieros, de cumplimiento y operativos o tener objetivos limitados a algunos aspectos parciales de la auditoría financiera u operativa (auditoría de controles internos específicos, auditoría informática, etc.)

La LGP prevé en su articulado la existencia de otras auditorías que pueden ser realizadas por la IGAE:

- **Auditorías de contratos-programas y de seguimiento de planes de equilibrio financiero:** la IGAE verificará el cumplimiento de determinadas condiciones fijadas en los convenios entre el Estado y algunas entidades, y a cuyo cumplimiento se condicionan las aportaciones a realizar por el Estado. El Plan Anual de Auditorías contemplará especialmente el control financiero de las entidades del sector público estatal sometidas al Plan de Saneamiento previsto en la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.

- **Auditoría de los Planes iniciales de actuación:** la IGAE revisará el cumplimiento de las previsiones de los planes iniciales de actuación al objeto de informar sobre la adecuación a la realidad de sus objetivos y sobre la continuidad de las circunstancias que dieron origen a la creación del organismo público.
- **Auditoría de la cuenta de los tributos estatales:** anualmente, la IGAE podrá establecer el procedimiento que considere oportuno a efectos de auditar la cuenta de los tributos estatales y recursos de otras administraciones y entes públicos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- **Auditoría de las empresas colaboradoras de la Seguridad Social:** correrá por cuenta de la IGSS.
- **Auditoría de privatizaciones:** referida a la enajenación de valores representativos del capital de sociedades mercantiles estatales que conlleve al sector público estatal la pérdida de su control político. Para ello, la IGAE utilizará la cuenta del resultado económico y contable, así como la memoria explicativa de los aspectos de la operación de compra-venta.

1.6. Auditoría de Cuentas Anuales. Entes Obligados.

La Auditoría de Cuentas se define en el artículo 1.2 de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, como *“la actividad consistente en la revisión y verificación de cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros”*.

Con carácter general, el artículo 163 de la LGP establece que serán sometidos a auditoría pública todos los órganos y entidades del sector público estatal y los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado, todo ello sin perjuicio de las actuaciones propias de la función interventora y del control financiero permanente, así como de la auditoría a que quedan sometidas las sociedades mercantiles estatales por la legislación mercantil.

De forma específica, la LGP regula la obligación de los distintos entes integrantes del sector público estatal de someter sus cuentas anuales a auditoría. Según esta normativa, la auditoría de cuentas anuales es una modalidad de auditoría de regularidad contable que tiene por finalidad verificar si las cuentas anuales

representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, comprobar la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y comprobar si contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

Adicionalmente, en el caso de las entidades públicas que estén sometidas al Plan General de Contabilidad de la empresa española y sus adaptaciones, la auditoría de cuentas anuales incluirá la verificación de que la información contable incluida en el informe relativo al cumplimiento de las obligaciones económico-financieras concuerda con la contenida en las cuentas anuales.

Además, en el caso de las fundaciones del sector público estatal, se verificará el cumplimiento de los fines fundacionales, de los principios a que se deben ajustar en materia de selección de personal, contratación y disposición dineraria de fondos a favor de los beneficiarios cuando estos recursos provengan del sector público estatal, y de la ejecución de los presupuestos de explotación y capital.

La IGAE, especialmente en el caso de entidades que no estén sometidas a función interventora o control financiero, se reserva el derecho de extender esta auditoría de cuentas anuales a cualesquiera otros aspectos de su gestión.

En el artículo 168 de la LGP se establece que la IGAE realizará anualmente la auditoría de las cuentas anuales de los entes que se recogen en la Tabla 3:

Tabla 3. Entes Auditados por la IGAE.

- Los organismos autónomos.
- Las entidades públicas empresariales.
- Las entidades estatales de derecho público (excluidos los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales dependientes de la AGE o de cualquier otro organismo público).
- Los consorcios con personalidad jurídica propia a que se refiere el artículo 2.1.h) de la LGP.
- Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.
- Los fondos carentes de personalidad jurídica que rindan cuentas independientes y cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales del Estado.
- Las fundaciones del sector público estatal obligadas a auditarse por su normativa específica.

- | |
|--|
| - Las fundaciones del sector público estatal que, no estando obligadas a auditarse, se hubieran incluido en el Plan Anual de Auditorías. |
| - Las sociedades mercantiles estatales incluidas en el Plan Anual de Auditorías. |

Fuente: Elaboración propia a partir de la LGP.

La obligación de las fundaciones del sector público estatal de someter sus cuentas anuales a auditoría, vendrá determinada por lo dispuesto en su normativa específica: la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Según el artículo 25.5 de esta Ley, la IGAE deberá llevar a cabo la auditoría externa de las fundaciones públicas estatales cuando a cierre del ejercicio superen al menos dos de los siguientes límites:

- Total Activo: 2.400.000 €
- Importe Neto de la Cifra de Negocios: 2.400.000 €
- Media de trabajadores: 50

Así pues, las fundaciones del sector público estatal que no cumplan estos límites no tendrán la obligación de auditar sus cuentas anuales, a menos que la IGAE las incluya expresamente en su Plan Anual de Auditorías (González Díaz et al., 2011, p. 257).

No obstante, cualquier fundación, esté obligada o no, podrá contratar de forma voluntaria los servicios de un auditor independiente. Ésta será la única forma en que un auditor privado se encargue de auditar a este tipo de entidades.

Por otra parte, la obligación de que las sociedades mercantiles estatales auditen sus cuentas vendrá determinada por el cumplimiento de las condiciones establecidas en la normativa mercantil para la elaboración de balance abreviado. Es decir, para que una sociedad mercantil estatal esté obligada a auditar sus cuentas, deberá superar, durante dos ejercicios consecutivos, al menos dos de los siguientes límites:

- Total activo: 2.850.000 €.
- Importe Neto de la Cifra de Negocios: 5.700.000 €.
- Media de trabajadores: 50.

Las sociedades mercantiles estatales que cumplan los requisitos legales para la elaboración de balance abreviado no estarán obligadas a someterse a auditoría. Estas entidades podrán ser auditadas por la IGAE cuando ésta las incluya en su Plan Anual de Auditorías, o por auditores privados cuando voluntariamente decidan contratar sus servicios.

2. Plan Anual de Auditorías y Colaboración Privada

El ejercicio de la auditoría pública tendrá lugar según lo previsto en el Plan Anual de Auditorías. Como su nombre indica, este Plan será elaborado por la IGAE con periodicidad anual. En él se incluirán las actuaciones a realizar durante el ejercicio (incluidas las relativas a ayudas y subvenciones públicas), tanto si van a ser ejecutadas por la propia Intervención, como si van a llevarse a cabo a través de la Oficina Nacional de Auditoría (en adelante ONA) o de las intervenciones delegadas (IGD e IGSS). Además, cuando existan circunstancias que lo justifiquen, la IGAE podrá modificar las auditorías previstas en dicho Plan.

Para la ejecución del Plan Anual de Auditorías, la LGP contempla la posibilidad de que la IGAE, en caso de insuficiencia de medios propios disponibles, solicite la colaboración de empresas privadas de auditoría. Éstas deberán en todo caso ajustarse a las normas e instrucciones que determine aquélla.

La Norma Técnica sobre Colaboración con Auditores Privados en la Realización de Auditorías Públicas regula las relaciones de los auditores de la IGAE con auditores privados, a través de contratos de colaboración para la realización de auditorías públicas, así como la delimitación de sus funciones, responsabilidades y efectos en los informes emitidos por la IGAE.

Será competencia del Ministerio de Hacienda proceder a la contratación con estas empresas del trabajo de auditoría de cuentas que en cada caso se requiera. Dicho trabajo podrá consistir en la realización de una auditoría de cuentas o en una colaboración parcial para su desarrollo. En todo caso, la contratación deberá ir precedida de la publicación anual de una orden por parte del Ministerio de Hacienda, en la que se especifique la insuficiencia de los servicios de la IGAE.

En relación con la auditoría del sector público estatal de 2010, se aprobó la *Orden EHA 1847/2010, de 7 de julio, por la que se declara la insuficiencia de medios de la Intervención General de la Administración del Estado, que justifica la contratación con empresas privadas de auditoría* para la consecución de los objetivos previstos en el plan de auditorías de 2011.

Según la normativa, los auditores privados no podrán ser contratados por más de dos años, prorrogables por otros dos. En todo caso, no podrán superarse los ocho años de realización de trabajos sobre una misma entidad a través de contrataciones

sucesivas (incluidas sus correspondientes prórrogas) y no podrán volver a ser contratados por la misma entidad hasta transcurridos dos años desde la finalización del período de ocho años antes referido.

No se podrá contratar los servicios de una sociedad de auditoría o de un auditor de cuentas individual cuando realice o haya realizado (en el mismo año objeto de auditoría o en el inmediatamente anterior) trabajos para la entidad relativos a áreas respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe.

En el ejercicio de sus funciones, la IGAE podrá acceder a los papeles de trabajo utilizados por los auditores privados en la realización de auditorías del sector público estatal.

Además, según establecen las Normas de Auditoría del Sector Público, la IGAE deberá supervisar la preparación y capacidad técnica de los auditores en aquellos casos en que las firmas privadas sean requeridas, y vigilará el cumplimiento de la inscripción en el registro del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC). A éstos les será exigida, además de la preparación genérica prescrita por las normas técnicas del ICAC, cualificación específica en contabilidad pública, en Derecho administrativo y en el funcionamiento del sector público, en la medida que sean de aplicación al ente auditado.

La IGAE también se encargará de determinar el contenido, destinatarios y el procedimiento de elaboración de los informes de auditoría, que recogerán los resultados de cada actuación y que serán remitidos a los destinatarios previstos por la LGP en su artículo 166.

Como ya se ha explicado en el apartado 1.3. *Rendición de Cuentas*, los informes de auditoría serán remitidos al Tribunal de Cuentas junto con las cuentas anuales.

Adicionalmente, se remitirá al Consejo de Ministros un informe resumen anual de las auditorías de cuentas anuales realizadas, en el que se reflejarán las salvedades contenidas en dichos informes.

3. Participación de los Auditores Privados en la Auditoría Pública: Análisis Descriptivo.

Con el objeto de analizar la incidencia de las firmas privadas de auditoría en la realización de auditorías públicas, se ha elaborado una base de datos que incluye los 457 entes pertenecientes al sector público estatal en 2010.

Los datos utilizados proceden del Inventario de Entes del Sector Público Estatal (INVESPE) que publica anualmente la IGAE en su página web. Dicho Inventario proporciona los datos generales y postales de cada ente, su estructura de dominio, las principales magnitudes económico-financieras y el régimen del control, entre otra información, de todos los entes del sector público estatal descritos en el artículo 2 de la LGP (excepto la Administración General del Estado), así como de los entes con legislación específica. La Tabla 4 ilustra el total de entes incluidos en la base de datos.

Tabla 4. Entes del Sector Público Estatal en 2010.

Tipo de Ente (art. 2 LGP)	Número de Entes
<i>Ley General Presupuestaria y Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado</i>	
Administración General del Estado	1
Agencias Estatales	7
Consortios del Sector Público Estatal	15
Entidades Públicas Empresariales	14
Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social	5
Fondos Carentes de Personalidad Jurídica	22
Fundaciones del Sector Público Estatal	58
Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, y sus Centros y Entidades Mancomunados	24
Organismos Autónomos Estatales	68
Otras Entidades de Derecho Público	56
Sociedades Mercantiles Estatales y Asimiladas	184
<i>Legislación Específica</i>	
Fondos Carentes de Personalidad Jurídica	1
Fundaciones	1
Otras Entidades de Derecho Público	1
Total	457

Fuente: Elaboración propia a partir del INVESPE (IGAE, 2011a)

Así, la composición que presentaba en 2010 el sector público estatal, según el tipo de ente, es la que figura en el Gráfico 1.

Gráfico 1. Composición del Sector Público Estatal en 2010.



Fuente: INVESPE (IGAE, 2011a)

En este trabajo se ha utilizado la clasificación que figura en el artículo 3 de la LGP, según el cual las entidades del sector público estatal pertenecerán, dependiendo de su naturaleza, al sector público administrativo, empresarial o fundacional. De esta manera, la muestra objeto de estudio presenta la estructura recogida en la Tabla 5 y en el Gráfico 2.

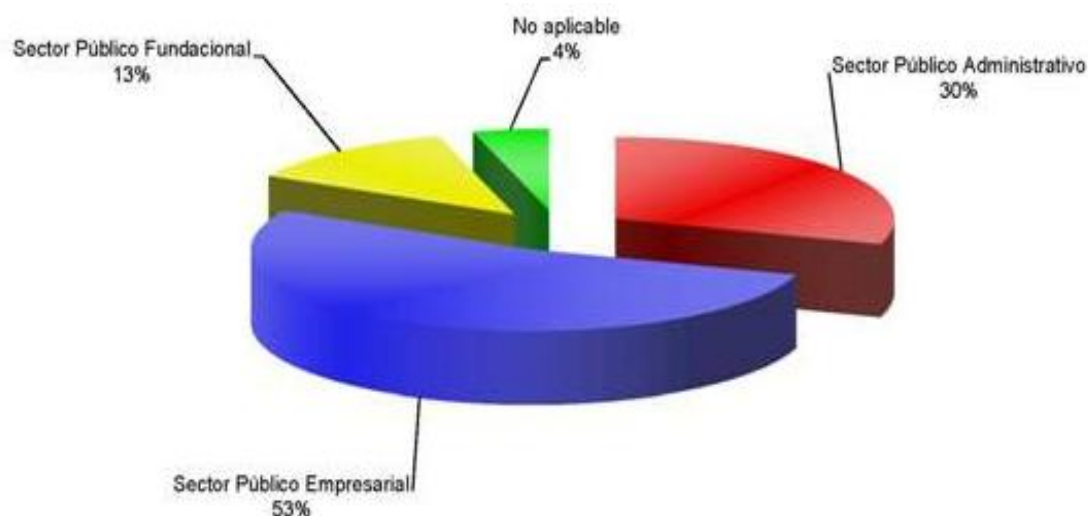
Tabla 5. Estructura del Sector Público Estatal en 2010.

Naturaleza del Ente (art. 3 LGP)	Tipo de Ente (art. 2 LGP)	Número de Entes
SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO	Administración General del Estado	1
	Agencias Estatales	7
	Consortios del Sector Público Estatal	13
	Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social	5
	Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, y sus Centros y Entidades Mancomunados	24
	Organismos Autónomos Estatales	68
	Otras Entidades de Derecho Público	21

Naturaleza del Ente (art. 3 LGP)	Tipo de Ente (art. 2 LGP)	Número de Entes
SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL	Consortios del Sector Público Estatal	2
	Entidades Públicas Empresariales	14
	Fondos Carentes de Personalidad Jurídica	5
	Otras Entidades de Derecho Público	35
	Sociedades Mercantiles Estatales y Asimiladas	184
SECTOR PÚBLICO FUNDACIONAL	Fundaciones del Sector Público Estatal	58
Total Aplicable		437
NO APLICABLE	Fondos Carentes de Personalidad Jurídica	17
	Fondos Carentes de Personalidad Jurídica, leg. esp.	1
	Fundaciones, leg. esp.	1
	Otras Entidades de Derecho Público, leg. esp.	1
Total		457

Fuente: Elaboración propia a partir del INVESPE (IGAE, 2011a)

Gráfico 2. Estructura del Sector Público Estatal en 2010.



Fuente: INVESPE (IGAE, 2011a)

En la Tabla 5 se puede observar que de los 457 entes existentes en 2010, 437 se clasifican como pertenecientes al sector público administrativo (139), sector público empresarial (240) y sector público fundacional (58). No obstante, como a 20 de estas entidades no les resulta de aplicación la clasificación mencionada anteriormente, se excluirán del análisis que se va a realizar a continuación.

Puesto que la finalidad de este trabajo es analizar la participación de los auditores privados en la realización de auditorías públicas, se ha recabado toda la información disponible en el INVESPE en relación con el régimen de control de estas entidades.

Adicionalmente, se ha tenido en cuenta el régimen contable a que está sometido cada ente y se han observado aquellas magnitudes de carácter económico-financiero que pudieran determinar la obligación legal de contratar la realización de una auditoría con auditores privados (total de activo, ventas y plantilla media). Tal es el caso de las sociedades mercantiles y de las fundaciones.

3.1. Distribución del Mercado de Auditoría entre la IGAE y los Auditores Privados.

A lo largo de 2011, se han auditado el 84,4% de las 431 entidades que componen el sector público estatal a 31 de diciembre de 2010, a las que les es de aplicación el artículo 3 de la LGP y que son susceptibles de ser auditadas por la IGAE (la AGE y las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social no se someten a auditoría). Esto significa que 364 entidades han sometido sus cuentas a auditoría, bien por imperativo legal o bien porque la IGAE las ha incluido en su Plan Anual de Auditorías.

Al comparar este dato con los de años anteriores se observa que la proporción de entidades auditadas apenas varía, manteniéndose en torno al 80%. El Gráfico 3 muestra que, tras haber sufrido un pequeño aumento en 2010, la proporción desciende ligeramente. En 2009 se auditaron el 81%, mientras que en 2010 lo hicieron el 85,1% (IGAE, 2011, p. 3).

Gráfico 3. Proporción de Entidades Auditadas.



Fuente: Elaboración propia.

Así, 67 entidades carecen de informe de auditoría. Con la información disponible se puede afirmar que 33 de ellas no han sido auditadas, mientras que de las 34 entidades restantes no se dispone de información puesto que no rindieron cuentas a la IGAE.

Los auditores privados han realizado más del 44% del total de las auditorías. Como se verá más adelante, este elevado porcentaje se debe en gran medida al volumen de auditorías realizadas a sociedades mercantiles estatales que por su tamaño, según la normativa mercantil, están obligadas a someter sus cuentas a auditoría.

3.1.1. Sector Público Administrativo

Las firmas privadas no están autorizadas para auditar a ninguna entidad de esta rama del sector público estatal. Tal como establece la LGP, la totalidad de las auditorías realizadas a entidades pertenecientes a este sector corrieron por cuenta de la IGAE, excepto en el caso de la Administración General del Estado y de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, donde la IGAE constituye el centro directivo contable y gestiona directamente la contabilidad (IGAE, 2011).

El 100% de las entidades que rindieron cuentas (125 de 139) fueron auditadas por la IGAE. Solo ocho entidades (un 6% del total) no pudieron ser auditadas por no haber rendido cuentas.

3.1.2. Sector Público Empresarial

En 2011 fueron auditadas el 81,7% de las entidades de este sector, en el que las sociedades mercantiles estatales y asimiladas representaban el 72,4% del total. Estas sociedades están obligadas a someter sus cuentas a auditoría por un auditor privado, salvo que cumplan los requisitos exigidos en la normativa mercantil para elaborar balance abreviado, en cuyo caso la auditoría será voluntaria.

De acuerdo con lo dispuesto en la LGP, le correspondió a la IGAE auditar a todas las entidades de este sector, a excepción de los fondos sin personalidad jurídica (que fueron auditados por firmas privadas) y de aquellas sociedades mercantiles no obligadas a auditarse que no se incluyeron en el Plan Anual de Auditorías.

Por tanto, las firmas privadas se encargaron de todas las auditorías realizadas a fondos carentes de personalidad jurídica, así como de las 140 sociedades mercantiles que superaban los límites para presentar balance abreviado.

Todas las entidades públicas empresariales fueron auditadas por la IGAE, a excepción del Instituto de Crédito Oficial, que lo fue por una de las cuatro grandes firmas de auditoría privada. En este caso, el trabajo de auditoría fue realizado concretamente por Ernst & Young, S.L., en virtud de un contrato suscrito entre el Ministerio de Economía y Hacienda y dicha empresa auditora a propuesta de la IGAE (IGAE, 2012).

Se carece de información relativa a la auditoría de la entidad de derecho público “Consortio de la Zona Franca de Santa Cruz de Tenerife” puesto que, presumiblemente, al igual que sucedió en años anteriores, la entidad no pudo ser auditada al no haber tenido actividad durante el ejercicio y, por tanto, no haber formulado cuentas anuales.

La IGAE auditó también a una sociedad mercantil estatal que, aunque no estaba obligada a auditarse, fue incluida en su Plan Anual de Auditorías. Se trata de “Fidalia, S.A.” y la opinión emitida fue favorable a la entidad.

Además, si bien se sabe que otra sociedad mercantil, “Remolcadores del Noroeste, S.A.” fue auditada, se desconoce el sujeto auditor y su opinión.

No pudieron ser auditadas, por no haber rendido cuentas, 16 de las 240 entidades que componen el sector.

3.1.3. Sector Público Fundacional

Este sector es el más pequeño, pues solo representa el 13,3% del total de entes objeto de análisis. Se trata de 58 entidades, de las cuales 10 no rindieron cuentas y 5 no fueron auditadas al no superar los mínimos exigidos en la Ley de Fundaciones en cuanto a activo total, importe neto de la cifra de negocios y número de trabajadores.

Tal como establece la LGP, la IGAE se encargó de las fundaciones estatales que, en base a su normativa específica, estaban obligadas a someter sus cuentas a auditoría; así como de aquellas que no estando obligadas fueron incluidas en su Plan Anual de Auditorías. Fueron en total 27 entidades.

Las firmas privadas auditaron a 16 entidades que voluntariamente lo solicitaron. Es decir, un 37,2% del total.

La Tabla 6 muestra los resultados del análisis, desglosados por naturaleza y tipo de ente.

Tabla 6. Entes Auditados.

NATURALEZA DEL ENTE (art. 3 LGP)	CUENTAS ANUALES 2010											
	NÚMERO DE ENTES		AUDITADOS						NO AUDITADOS (2)		SIN INFORMACIÓN (2)	
			TOTAL		IGAE, IGSS, IGD		FIRMAS PRIVADAS		TÉRMINOS ABSOLUTOS	TÉRMINOS RELATIVOS (E)	TÉRMINOS ABSOLUTOS	TÉRMINOS RELATIVOS (F)
	TÉRMINOS ABSOLUTOS	TÉRMINOS RELATIVOS (A)	TÉRMINOS ABSOLUTOS	TÉRMINOS RELATIVOS (B)	TÉRMINOS ABSOLUTOS	TÉRMINOS RELATIVOS (C)	TÉRMINOS ABSOLUTOS	TÉRMINOS RELATIVOS (D)				
SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO	139	31,8%	125	94,0% (1)	125	100,0%	0	0,0%	0	0,0% (1)	8	6,0% (1)
Administración General del Estado	1		No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable
Agencias Estatales	7		7	100,0%	7	100,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Consortios del Sector Público Estatal	13		10	76,9%	10	100,0%	0	0,0%	0	0,0%	3	23,1%
Entidades Gestoras y Servicios Comunes S. S.	5		No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable	No aplicable
Mutuas de Accidentes de Trabajo	24		24	100,0%	24	100,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Organismos Autónomos Estatales	68		67	98,5%	67	100,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	1,5%
Otras Entidades de Derecho Público	21		17	80,9%	17	100,0%	0	0,0%	0	0,0%	4	19,1%
SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL	240	54,9%	196	81,7%	50	25,5%	145	73,9%	28	11,7%	16	6,7%
Consortios del Sector Público Estatal	2		2	100,0%	2	100,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Entidades Públicas Empresariales	14		14	100,0%	13	92,9%	1	7,1%	0	0,0%	0	0,0%
Fondos Sin Personalidad Jurídica	5		4	80,0%	0	0,0%	4	100,0%	0	0,0%	1	20,0%
Otras Entidades de Derecho Público	35		34	97,1%	34	100,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	2,9%
Sociedades Mercantiles Estatales y Asimiladas	184		142	77,2%	1	0,7%	140	98,6%	28	15,2%	14	7,6%
SECTOR PÚBLICO FUNDACIONAL	58	13,3%	43	74,1%	27	62,8%	16	37,2%	5	8,6%	10	17,2%
TOTAL	437	100,0%	364	84,4% (1)	202	55,5%	161	44,2%	33	7,7% (1)	34	7,9% (1)

Fuente: Elaboración propia.

(1) Porcentajes calculados excluyendo la Administración General del Estado, así como las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social cuyas cuentas, de acuerdo con la LGP, no se someten a auditoría.

(2) En relación con los entes no auditados, se realiza distinción entre aquellos que no rindieron cuentas y aquellos que a pesar de haber rendido cuentas no sometieron sus cuentas anuales a auditoría, bien por no estar obligados a hacerlo, o bien por incumplimiento de la obligación.

(A) Porcentaje de entes de cada sector respecto al total de entes objeto de análisis.

(B) Porcentaje de entes auditados respecto al total de entes de cada tipo.

(C) Porcentaje de entes auditados por la IGAE respecto al total de entes auditados de cada tipo.

(D) Porcentaje de entes auditados por firmas privadas de auditoría respecto al total de entes auditados de cada tipo.

(E) Porcentaje de entes no auditados respecto al total de entes de cada tipo.

(F) Porcentaje de entes que no rindieron cuentas respecto al total de entes de cada tipo.

3.2. Distribución del Mercado de Auditoría entre las Firmas Privadas

Como se ha visto en el apartado anterior, los auditores privados no están presentes en el sector público administrativo. Su presencia se limita a las otras dos ramas del sector público estatal: el empresarial y el fundacional.

Ahora bien, resulta interesante observar el reparto de los trabajos de auditoría entre las firmas privadas. Para ello, se han clasificado las auditoras en tres grupos en función de su facturación en el ejercicio 2010 (Cagliani, 2011). Por un lado, las cuatro grandes o *Big Four*, cuyo nivel de facturación es muy elevado (más de 88 millones de euros). Por otro, las empresas con una facturación que oscila entre los 88 y los 24 millones de euros, que se han denominado “medianas”. Y por último, las auditoras “pequeñas” con menos de 24 millones de euros de facturación anual.

En lo que respecta al sector público empresarial, las firmas privadas únicamente pueden prestar sus servicios a los fondos sin personalidad jurídica y las sociedades mercantiles. En 2011, esto supuso que las auditoras privadas se encargasen del 74% de las auditorías del sector.

La mayor parte de los trabajos, casi el 67%, fueron realizados por alguna de las cuatro grandes firmas de auditoría: *Emst & Young S.L.*, *PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L.*, *Deloitte, S.L.*, y *KPMG Auditores, S.L.*

Las auditoras pequeñas realizaron 37 de las 145 auditorías del sector, mientras que las medianas solo llevaron a cabo 11.

Sin embargo, la tendencia cambia en el sector público fundacional, donde las firmas privadas solo pudieron realizar las auditorías que las fundaciones contrataron voluntariamente. La mayoría de estas contrataciones (11 de las 16) se efectuaron con pequeñas empresas de auditoría, mientras que las medianas y las cuatro grandes realizaron 3 y 2 auditorías, respectivamente.

En conjunto, de los 161 informes de auditoría emitidos por firmas privadas en el sector público estatal de 2010, 99 corrieron por cuenta de las *Big Four*, 48 por cuenta de las pequeñas y 14 a cargo de las medianas.

La Tabla 7 recoge los resultados observados.

Tabla 7. Auditorías Realizadas por Firmas Privadas.

NATURALEZA DEL ENTE (art. 3 LGP)	FIRMAS PRIVADAS						
	TOTAL	BIG FOUR		MEDIANAS		PEQUEÑAS	
		TÉRMINOS ABSOLUTOS	TÉRMINOS RELATIVOS	TÉRMINOS ABSOLUTOS	TÉRMINOS RELATIVOS	TÉRMINOS ABSOLUTOS	TÉRMINOS RELATIVOS
SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO	0	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Administración General del Estado	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>
Agencias Estatales	0	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Consortios del Sector Público Estatal	0	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Entidades Gestoras y Servicios Comunes S.S.	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>	<i>No aplicable</i>
Mutuas de Accidentes de Trabajo	0	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Organismos Autónomos Estatales	0	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Otras Entidades de Derecho Público	0	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL	145	97	66,9%	11	7,6%	37	25,5%
Consortios del Sector Público Estatal	0	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Entidades Públicas Empresariales	1	1	100,0%	0	0,0%	0	0,0%
Fondos Sin Personalidad Jurídica	4	2	50,0%	0	0,0%	2	50,0%
Otras Entidades de Derecho Público	0	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Sociedades Mercantiles Estatales y Asimiladas	140	94	67,1%	11	7,9%	35	25,0%
SECTOR PÚBLICO FUNDACIONAL	16	2	12,5%	3	18,8%	11	68,8%
TOTAL	161	99	61,5%	14	8,7%	48	29,8%

Fuente: Elaboración propia.

3.3. Tipos de Opinión en los Informes de Auditoría.

En el informe de auditoría, el auditor emitirá su opinión sobre si las cuentas de la entidad auditada expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera. Esa opinión será:

- a) Favorable: si el auditor está conforme.
- b) Favorable con salvedades: si existen circunstancias que afectan significativamente a la imagen fiel de la entidad, sin que justifiquen una opinión desfavorable o su denegación.
- c) Desfavorable: si existen circunstancias que afectan de forma muy significativa a la imagen fiel de la entidad.
- d) Denegada: si el auditor no ha podido obtener la evidencia necesaria para opinar.

Como se observa en la Tabla 8, en el sector público administrativo, donde los auditores privados no intervienen, casi la mitad de los informes de auditoría arrojaron una opinión favorable, concretamente 63 de los 123. A estos efectos, se considera que el total de opiniones emitidas por la IGAE es de 123 y no de 125, ya que para el “Instituto Geológico y Minero de España” y la “Confederación Hidrográfica del Tajo” se desconoce la opinión emitida. Se emitieron 54 opiniones favorable con salvedades, se denegaron cinco y solo una fue desfavorable, la del “Parque de Maquinaria” (organismo autónomo estatal).

Dentro del sector público empresarial, la IGAE emitió 50 opiniones. La mitad fueron favorables a la entidad auditada, 24 con salvedades y solo una desfavorable. Las firmas privadas emitieron casi el triple de informes de auditoría que la IGAE, de los cuales el 92,4% fueron favorables, 11 favorables con salvedades y ninguno desfavorable. Para los cálculos, se considera que el total de opiniones emitidas por las firmas privadas es de 144, en vez de 145, puesto que se desconoce la opinión relativa a la “Sociedad Estatal de Estiba y Desestiba del Puerto de Gandía”.

Respecto al sector público fundacional, la IGAE emitió 27 opiniones: 25 favorables y 2 con salvedades. Los auditores privados, 16: 14 favorables y 2 con salvedades.

En el conjunto del sector público estatal la IGAE emitió 200 opiniones. De ellas, 113 (56,5%) fueron favorables, 80 con salvedades, 2 desfavorables y 5 denegadas. Los auditores privados, en cambio, emitieron mayor proporción de opiniones favorables: 91,9% de las 160 emitidas. Solo 13 fueron con salvedades y nunca emitieron una opinión desfavorable ni la denegaron.

Tabla 8. Opiniones Emitidas.

NATURALEZA DEL ENTE (art. 3 LGP)	TIPO DE OPINIÓN							
	FAVORABLE		CON SALVEDADES		DESFAVORABLE		DENEGADA	
	IGAE	Firmas Privadas	IGAE	Firmas Privadas	IGAE	Firmas Privadas	IGAE	Firmas Privadas
SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO	63	0	54	0	1	0	5	0
Agencias Estatales	3	-	4	-	-	-	-	-
Consortios del Sector Público Estatal	6	-	4	-	-	-	-	-
Mutuas de Accidentes de Trabajo	9	-	14	-	-	-	1	-
Organismos Autónomos Estatales	32	-	28	-	1	-	4	-
Otras Entidades de Derecho Público	13	-	4	-	-	-	-	-
SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL	25	133	24	11	1	0	0	0
Consortios del Sector Público Estatal	-	-	2	-	-	-	-	-
Entidades Públicas Empresariales	7	1	6	-	-	-	-	-
Fondos Sin Personalidad Jurídica	-	3	-	1	-	-	-	-
Otras Entidades de Derecho Público	17	-	16	-	1	-	-	-
Sociedades Mercantiles Estatales	1	129	-	10	-	-	-	-
SECTOR PÚBLICO FUNDACIONAL	25	14	2	2	0	0	0	0
TOTAL	113	147	80	13	2	0	5	0

Fuente: Elaboración propia

Conclusiones

El trabajo presentado ha tratado de poner de manifiesto el grado de participación de los auditores privados en el sector público estatal, tanto desde un punto de vista teórico como práctico.

A través del análisis teórico, se puede concluir que, al margen de las colaboraciones acordadas con la IGAE por insuficiencia de medios, el trabajo de los auditores privados se concentra en la realización de las auditorías de los fondos carentes de personalidad jurídica que integran el sector público empresarial, de las sociedades mercantiles obligadas a auditarse y de las fundaciones estatales que voluntariamente deciden auditar sus cuentas.

Desde la perspectiva del estudio empírico realizado, se ha puesto de relieve que los auditores privados realizan el 44,2% del total de las auditorías del sector público estatal, concentrando su trabajo en el sector público empresarial y fundacional.

La mayoría de las sociedades mercantiles estatales que en 2010 contrataron los servicios de un auditor privado por imperativo legal, acudieron a alguna de las *Big Four*. En cambio, la mayor parte de las fundaciones estatales que se sometieron voluntariamente a auditoría, recurrieron a pequeñas empresas de auditoría.

Los auditores privados no emitieron ninguna opinión desfavorable o denegada, redactaron un 91,9% de informes con opinión favorable a la entidad auditada y solo un 8,1% de opiniones con salvedades. Sin embargo, el porcentaje de opiniones favorables de la IGAE es notablemente inferior, solo el 56,5%; y el de opiniones con salvedades alcanza el 40% de las entidades auditadas. De los resultados obtenidos se desprende que puede existir una relación entre el sujeto auditor y el tipo de opinión.

A la luz de estos resultados, podría cuestionarse la idoneidad de la participación de los auditores privados en la realización de auditorías del sector público, su formación en contabilidad pública y la calidad y fiabilidad de sus trabajos. No obstante, esta afirmación necesitaría corroborarse con un estudio más detallado que muestre si existen diferencias significativas entre el tipo de auditor y el tipo de opinión emitida en los informes de auditoría y, de existir, que explique las razones de esta relación.

Actualmente, la normativa vigente en España no obliga a que las entidades del sector público estatal sean sometidas a auditoría externa. Resulta evidente que un mayor grado de transparencia en la gestión de los recursos públicos exige más control, por lo que parece útil impulsar la realización de auditorías externas en el

sector público estatal, así como en el autonómico y local, donde las deficiencias en el control son aún mayores (Comisión de Auditores del Sector Público, 2012, p.15).

La exigencia de que todas las entidades públicas estuvieran obligadas a someter anualmente su información financiera a verificación, aumentaría la necesidad de auditores que pueden proceder del ámbito privado ya que el sector público carece de medios humanos suficientes para acometer la auditoría de todos los entes que lo integran. La participación de los profesionales independientes ayudaría a garantizar el cumplimiento de los principios de transparencia y publicidad activa a que, por su propia naturaleza, deben estar sometidas todas las entidades que manejan fondos públicos.

Por último, sería particularmente interesante considerar los posibles beneficios para el interés público de la colaboración de los auditores privados en la realización de auditorías de cumplimiento y de economía y eficiencia, generalmente poco valoradas, pero de vital importancia para garantizar una óptima gestión de los caudales públicos.

Referencias bibliográficas

- Cagliani, G., 2011. El balance de la auditoría en 2010. *Diario Expansión*, 4 de abril de 2011.
- Comisión de Auditores del Sector Público, 2012. *Auditores del sector público*.
- González, B., García, R. y López, A., 2011. Estudio empírico sobre la auditoría de las fundaciones públicas estatales para el período 2001-2007. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 71, pp. 253-277.
- IGAE (Intervención General de la Administración del Estado) 2007. *Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en <http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnControlGastoPublico/Documents/NT%20colaboraci%C3%B3n.pdf> [Consultado el 30 de abril de 2012].
- IGAE (Intervención General de la Administración del Estado), 2011a. *Inventario de Entes del Sector Público Estatal (INVESPE)*. Disponible en www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnInvespe/Paginas/invespe.aspx [consultado en marzo y abril de 2012].
- IGAE (Intervención General de la Administración del Estado), 2011b. *Informe general sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública del ejercicio 2010*. Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Consultado en <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Novedades/Informe%20CM%202010.pdf> [Consultado el 10 de mayo de 2012].
- Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (*BOE* nº 121, de 21 de mayo).
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (*BOE* nº 284, de 27 de noviembre).
- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (*BOE* nº 310, de 27 de diciembre).
- Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (*BOE* nº 159, de 1 de julio).

Orden EHA 1847/2010, de 7 de julio, por la que se declara la insuficiencia de medios de la Intervención General de la Administración del Estado, que justifica la contratación con empresas privadas de auditoría (BOE nº 166, de 9 de julio).

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE nº 161, de 3 de julio).

Resolución de 14 de febrero de 1997, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueban las normas de auditoría del sector público (BOE nº 234, de 30 de septiembre de 1998).