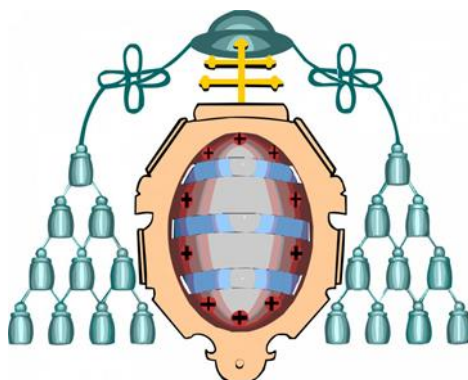


UNIVERSIDAD DE OVIEDO



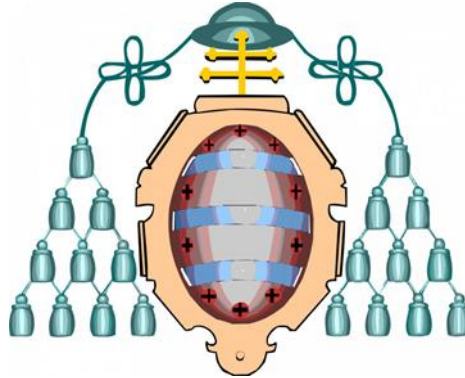
PROGRAMA DE DOCTORADO EN ECONOMÍA DE EMPRESA

**MODELOS DE INFORMES DE FISCALIZACIÓN DE LOS ÓRGANOS DE
CONTROL EXTERNO A LOS AYUNTAMIENTO ESPAÑOLES Y ESTUDIO DE
SUS RECOMENDACIONES**

SAÚL ANTONIO DUARTE LUGO

OVIEDO, julio 2022

UNIVERSIDAD DE OVIEDO



PROGRAMA DE DOCTORADO EN ECONOMÍA DE EMPRESA

**MODELOS DE INFORMES DE FISCALIZACIÓN DE LOS ÓRGANOS DE
CONTROL EXTERNO A LOS AYUNTAMIENTO ESPAÑOLES Y ESTUDIO DE
SUS RECOMENDACIONES**

Doctorando: Saúl Antonio Duarte Lugo

Directores: Dr. Antonio López Díaz

Dra. Ana I. Cárcaba García



Universidad de Oviedo

RESUMEN DEL CONTENIDO DE TESIS DOCTORAL

1.- Título de la Tesis	
Español/Otro Idioma: MODELOS DE INFORMES DE FISCALIZACIÓN DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO A LOS AYUNTAMIENTO ESPAÑOLES Y ESTUDIO DE SUS RECOMENDACIONES	Inglés: MODELS OF CONTROL REPORTS OF THE EXTERNAL CONTROL BODIES TO THE SPANISH CITY COUNCILS AND STUDY OF THEIR RECOMMENDATIONS

2.- Autor	
Nombre: SAÚL ANTONIO DUARTE LUGO	DNI/Pasaporte/ NIE:
y Programa de Doctorado: ECONOMÍA Y EMPRESA	
Órgano responsable: CENTRO INTERNACIONAL DE POSTGRADO	

RESUMEN (en español)

La fiscalización se hace muy necesaria debido a la necesidad del control y manejo adecuado, eficiente y eficaz de los recursos económicos y de las cuentas que se gestionan en las diferentes entidades del sector público. Para ello El Tribunal de Cuentas es el órgano supremo fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público que este tiene a cargo y se acompaña para la labor asignada de los Órganos de Control Externo (OCEX).

El resultado del trabajo fiscalizador de estos entes mencionados a priori es el informe de fiscalización que es un documento donde se exponen los resultados de las verificaciones, las conclusiones y recomendaciones de un procedimiento de fiscalización.

El objetivo principal de la presente investigación fue analizar la estructura de los modelos de informes de fiscalización de regularidad elaborados por los OCEX de las diferentes CC. AA a los ayuntamientos españoles. El objetivo secundario fue de estudiar las recomendaciones que realizan estos entes fiscalizadores en los informes analizados. Se escogió esta investigación por ser un tema poco estudiado y servir de guía de posteriores estudios acerca de los modelos de informes de fiscalización.

Este trabajo ha recogido la información necesaria en una serie temporal de 10 años con un censo de todos los informes de fiscalización de regularidad a los ayuntamientos españoles de las páginas webs 11 de los 13 OCEX que habían elaborado este tipo de modelo de informe encontrándose 320 informes de fiscalización de regularidad.

Para el análisis estadístico de los modelos de informes de fiscalización de regularidad se elaboraron unos 17 indicadores

Del análisis estadístico de los indicadores analizados a los Modelos de Informes de Fiscalización de Regularidad se extraen las siguientes conclusiones.

- No todas las medias de la puntuación para los indicadores en el modelo de informe de fiscalización de regularidad son iguales
- Del análisis bivalente entre las variables de OCEX versus antigüedad se rechaza la hipótesis nula porque el resultado del P-Valor es menor que 0.05, hay una dependencia significativa estadísticamente entre la antigüedad y el órgano de control analizado
- En el análisis de la varianza o ANOVA en las medias múltiples como en todos los contrastes de hipótesis que se realizan en el trabajo el nivel de significación es 0.05 arrojando 0.0000 es decir, no todas las medias son iguales.
- Se propone un modelo único de informe de fiscalización de regularidad con base a la información estadística observada.
- La mayoría de OCEX cumplieron con la calidad global en las recomendaciones, un 86.9% de los informes tuvo una calidad, como mínima, buena.



Universidad de Oviedo

PALABRAS CLAVES: MODELO DE INFORME, FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD, OCEX, AYUNTAMIENTO, RECOMENDACIONES

RESUMEN (en Inglés)

Auditing is very necessary due to the need for adequate, efficient, and effective control and management of economic resources and accounts managed in the different entities of the public sector. To this end, the Court of Accounts is the supreme auditing body of the accounts and economic management of the State, as well as the public sector that it is in charge of, and it is accompanied by the External Control Bodies (OCEX) for the assigned work.

The result of the inspection work of these entities mentioned a priori is the audit report, which is a document where the results of the verifications, the conclusions and recommendations of an inspection procedure are presented.

The main objective of this research was to analyze the structure of regularity audit report models prepared by the OCEX of the different CCs. AA to the Spanish municipalities. The secondary objective was to study the recommendations made by these auditing entities in the analyzed reports. This research was chosen because it is an understudied subject and serves as a guide for subsequent studies on audit report models.

This work has collected the necessary information in a time series of 10 years with a census of all the regularity audit reports to the Spanish city councils of the web pages 11 of the 13 OCEX that had prepared this type of report model, finding 320 report of regularity audit.

For the statistical analysis of the regularity audit report models, some 17 indicators were developed.

From the statistical analysis of the indicators analyzed to the Regularity Audit Report Models, the following conclusions are extracted.

- Not all the means of the score for the indicators in the regularity audit report model are the same.
- From the bivariate analysis between the OCEX variables versus seniority, the null hypothesis is rejected because the result of the P-Value is less than 0.05, there is a statistically significant dependence between seniority and the control body analyzed.
- In the analysis of variance or ANOVA in multiple means, as in all the hypothesis contrasts that are carried out in the work, the level of significance is 0.05, yielding 0.0000, that is, not all means are the same.
- A single regularity audit report model is proposed based on the observed statistical information.
- The majority of OCEX complied with the global quality of the recommendations, 86.9% of the reports had a good quality, at least.

KEY WORDS: REPORT MODEL, REGULARITY CONTROL, OCEX, CITY COUNCIL, RECOMMENDATIONS

SR. PRESIDENTE DE LA COMISIÓN ACADÉMICA DEL PROGRAMA DE DOCTORADO

EN _____



Universidad de Oviedo

AGRADECIMIENTOS

AGRADECIMIENTOS

Quisiera agradecer a todas las personas que me han hecho posible realizar este estudio que fue parte de mis anhelos desde que inicié mi carrera académica.

En primer lugar, a mis directores de Tesis la Dra. Ana I. Cárcaba García y al Dr. Antonio López Díaz por su labor en la dirección de este trabajo con sus consejos, correcciones que durante estos años de investigación que me ha hecho crecer en mi formación profesional como investigador.

A mi familia, mi esposa y mis hijos por su paciencia y apoyo en tantas horas que tuve de dedicación a este trabajo.

A mis compañeros de estudio de la Universidad de Oviedo, por su amistad y compañerismo.

ÍNDICES

ÍNDICE DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1 FISCALIZACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO VERSUS AUDITORÍA EN EL SECTOR PRIVADO	6
1.1 CONCEPTUALIZACIÓN DE LA <i>FISCALIZACIÓN</i> Y LA <i>AUDITORÍA</i> PÚBLICA EN EL CONTEXTO DE LAS ORGANIZACIONES PÚBLICAS Y PRIVADAS	7
1.1.1 La <i>fiscalización</i> en el sector público	8
1.1.2 La <i>auditoría</i> en el sector privado	11
1.1.3 Semejanzas y diferencias entre las conceptualizaciones de auditoría y fiscalización	13
1.2 LA AUDITORÍA Y LA FISCALIZACIÓN EN PAISES ANGLOSAJONES EN EL CONTEXTO HISTÓRICO Y SUS ORGANISMOS REGULADORES	18
1.2.1 Antecedentes de la auditoría y la fiscalización en Gran Bretaña y su organismo regulador	19
1.2.2 Antecedentes de la <i>auditoría</i> y <i>fiscalización</i> en los Estados Unidos de América y sus organismos reguladores	25
1.2.3 Antecedentes de la <i>auditoría</i> en Nueva Zelanda y su organismo regulador OCA	35
1.2.4 Antecedentes de la <i>auditoría</i> y la <i>fiscalización</i> en Australia	37
1.3 ORGANISMOS REGULADORES DEL SECTOR PÚBLICO Y DEL SECTOR PRIVADO A NIVEL INTERNACIONAL	40
1.3.1 Organismos reguladores en el Sector Público	40
1.3.2 Organismos reguladores en el Sector Privado	50

1.4 ANTECEDENTES DE LA FISCALIZACIÓN Y AUDITORÍA EN ESPAÑA	58
1.5 SUJETOS SOMETIDOS A AUDITORÍA Y A FISCALIZACIÓN	62
1.5.1 Sujetos sometidos a <i>auditoría</i>	62
1.5.2 Entidades públicas sometidas a fiscalización	68
1.5.3 Semejanzas y diferencias entre Sujetos sometidos a <i>auditoría</i> y Entidades públicas sometidas a la <i>fiscalización</i>	75
1.6 PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS ENCARGADAS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PRIVADO Y ENTIDADES ENCARGADAS DE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO	78
1.6.1 Personas físicas y jurídicas encargadas de la auditoría del sector privado	78
1.6.2 Entidades encargadas de la fiscalización en el sector público, Tribunal de Cuentas, OCEX, IGAE	81
1.6.3 Semejanzas y diferencias entre personas físicas y jurídicas encargadas de la <i>auditoría</i> del sector privado y las entidades encargadas de la <i>fiscalización</i> en el sector público, Tribunal de Cuentas, OCEX, e IGAE	90
CAPÍTULO 2. LOS INFORMES DE AUDITORÍA Y DE FISCALIZACIÓN	96
2.1 El informe de auditoría en EE. UU. y los sucesivos modelos de informes	97
2.2 El informe de auditoría en la normativa internacional: el IAASB (NIA)	106
2.3 El informe de auditoría privada en España, normativa y modelo de informe	109
2.4 EL INFORME DE FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO	118
2.4.1 El informe de auditoría pública de la GAO en EE. UU., su modelo de informe y normativa como país vanguardista en el desarrollo de la fiscalización	118
2.4.2 El informe de fiscalización de la INTOSAI, su modelo y normativa.	121
2.4.3 El informe de fiscalización en España, antecedentes y normativa	122

2.5 DESCRIPCIÓN DEL MODELO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD ELABORADO POR LAS ICEX: EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO	131
2.5.1 Modelo de informe de Regularidad del Tribunal de Cuentas	131
2.5.2 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de Cámara de Cuentas de Navarra.	132
2.5.3 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña	134
2.5.4 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana.	136
2.5.5 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Cámara de Cuentas de Andalucía.	139
2.5.6 Modelo de Informe de Regularidad del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	142
2.5.7 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Consejo de Cuentas de Galicia	144
2.5.8 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha	146
2.5.9 Modelo de Informe de Regularidad de Cámara de Cuentas Comunidad de Madrid	149
2.5.10 Modelo de informe de Fiscalización de Regularidad de Audiencia de Cuentas de Canarias	151
2.5.11 Modelo de informe de Fiscalización de Regularidad del Consejo de Cuentas de Castilla y León.	156
2.5.12 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias	160
CAPÍTULO 3: ANÁLISIS DE LOS INDICADORES DE LOS MODELOS DE INFORMES DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD Y SUS	

RECOMENDACIONES DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNOS A LOS AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES.	163
3.1 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	164
3.1.1 Objetivos, tipo de investigación	164
3.1.2 Técnica e instrumentos de recolección de datos	167
3.1.3 Metodología.	168
3.2 ESTUDIOS EMPÍRICOS SOBRE INFORMES DE AUDITORÍA E INFORMES DE FISCALIZACIÓN	170
3.2.1 INVESTIGACIONES SOBRE LA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORIA E INFORME DE FISCALIZACIÓN	171
3.2.2 INVESTIGACIONES SOBRE LAS RECOMENDACIONES EN EL INFORME DE FISCALIZACIÓN	177
3.3 ANÁLISIS DE LOS INDICADORES POR MODELO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD ENTRE LOS DIFERENTES ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO	180
3.3.1 Estudio de los modelos de informes de fiscalización de regularidad elaborados por los OCEX durante el periodo 2003-2012	180
3.3.1.1 Análisis univariante de los indicadores de los Modelos de informe de fiscalización de regularidad, población y censo	181
3.3.1.2 Análisis Bivariante entre variables de Órgano de Control versus antigüedad	187
3.3.1.3 Análisis del tipo de Indicador versus la puntuación	188
3.3.1.4 Análisis de la puntuación versus Órgano de Control Externo	191
3.3.2 Análisis en función del Órgano de Control Externo por Comunidad Autónoma mediante la ANOVA y Comparación de las medias de Fisher (95%)	192
3.3.2.1 Análisis de la Cámara de Cuentas de Andalucía	192
3.3.2.2 Análisis de Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias	194

3.3.2.3	Análisis de la Audiencia de Cuentas de Canarias	196
3.3.2.4	Análisis del Consejo de Cuentas de Castilla y León	197
3.3.2.5	Análisis de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña	198
3.3.2.6	Análisis de la Sindicatura de Cuentas de Castilla la Mancha	199
3.3.2.7	Análisis del Consejo de Cuentas de Galicia	200
	En total se obtuvieron 204 Datos	200
3.3.2.8	Análisis de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid	201
3.3.2.9	Análisis de la Cámara de Comptos de Navarra	202
3.3.2.10	Análisis de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana	203
3.3.2.11	Análisis del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	204
3.3.3	Análisis de Comparaciones múltiples entre las medias de los indicadores	204
3.3.4	Análisis de la puntuación de los indicadores y su porcentaje de aparición en los informes	206
3.4	PROPUESTA DE UN MODELO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD ÚNICO DE ACUERDO CON LOS RESULTADOS ESTADÍSTICOS Y NORMATIVA	207
3.4.1	COMPARACIÓN DEL MODELO ÚNICO PROPUESTO Y LA NORMATIVA EXISTENTE EN EL TRIBUNAL DE CUENTAS	207
3.4.2	COMPARACIÓN DEL MODELO ÚNICO PROPUESTO Y LA NORMATIVA EXISTENTE EN LA IGAE	208
3.5	ANÁLISIS DE LAS RECOMENDACIONES DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD ELABORADOS POR LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO A LOS AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES	209
3.5.1	ANÁLISIS DE LA REVISIÓN GLOBAL DE LA CALIDAD DE LAS RECOMENDACIONES	209

3.5.2 ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LAS RECOMENDACIONES	211
CONCLUSIONES	216
BIBLIOGRAFÍA	229
ANEXO I Modelos de certificados e informes de auditoría	252
ANEXO 2 Tablas	261

ÍNDICES DE FIGURAS Y GRÁFICOS

FIGURAS

Figura 1: Antecedentes de la Auditoría y Fiscalización en Gran Bretaña	19
Figura 2: Antecedentes de la Auditoría en Estados Unidos de América y organismos reguladores	25
Figura 3: Antecedentes de la Auditoría y Fiscalización en Nueva Zelanda y su organismo regulador la OCAG.....	35
Figura 4: Antecedentes de la Auditoría y la fiscalización en Australia	37

GRÁFICOS

Gráfico 1: Organigrama de la nueva estructura del IASB.....	52
Gráfico 2: Diagrama de sectores del tipo de indicador analizado	182
Gráfico 3: Diagrama de barras para el análisis de la frecuencia de aparición de los informes de regularidad para cada Órgano de Control en la base de datos	183
Gráfico 4: Diagrama de sectores del valor de la puntuación de los informes	184
Gráfico 5: Diagrama de sectores de la antigüedad de los OCEX	185
Gráfico 6: Diagrama de barra de la antigüedad de los OCEX.....	186
Gráfico 7: Mosaico del análisis de tabulación cruzada teniendo en cuenta la antigüedad y el órgano de control.....	188
Gráfico 8: Mosaico del análisis de tabulación cruzada teniendo en cuenta la puntuación y el indicador	189
Gráfico 9: Diagrama de barras del análisis de Tabulación Cruzada entre puntuación y Órgano de Control	191
Gráfico 10: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en la Cámara de Cuentas de Andalucía.....	193
Gráfico 11: Comparación de las medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias	195
Gráfico 12: Comparación de las medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en Canarias	196

Gráfico 13: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en Castilla y León	197
Gráfico 14: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en la Sindicatura de Cuentas de Cataluña	198
Gráfico 15: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en Castilla la Mancha	199
Gráfico 16: Comparación de las medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en el Consejo de Cuentas de Galicia	200
Gráfico 17: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid	201
Gráfico 18: Comparación de las medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en la Cámara de Comptos de Navarra	202
Gráfico 19: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana	203
Gráfico 20: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	204

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 2: Plan Estratégico INTOSAI 2017-2022	261
Tabla 3: Listado de NIAS a Nivel Internacional	261
Tabla 4: Normativa General de la Auditoría Nacional Privada en España.....	263
Tabla 5: Resoluciones del ICAC 1994-2010 sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales, en el Boletín de ICAC (2013)	266
Tabla 6: Órganos Autonómicos Españoles de Control Externo	267
Tabla 7: Normas Técnicas y Circulares que conforman el marco normativo para la práctica de la auditoría en el ámbito del sector público estatal español	268
Tabla 8: NIAS de los Informes de Auditoría emitidas por el IAASB.....	268
Tabla 9: Modo del juicio del auditor sobre la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos sobre los estados financieros, afecta el tipo de opinión a expresar	269
Tabla 10: Normativa que desarrolla el Informe de Auditoría privada en España	269
Tabla 11: Datos contentivos del Informe de Auditoría	271
Tabla 12: Elementos básicos del informe de auditoría de cuentas	271
Tabla 13: Modelo de informe con opinión favorable	271
Tabla 14: Datos del contenido del informe de auditoría LAC 2010	272
Tabla 15: Datos que debe contener el informe de auditoría de las cuentas anuales	272
Tabla 16: Datos mínimos que debe contener el informe de auditoría de cuentas anuales	273
Tabla 17: Modelo de informe de auditoría según NIA700 y el adaptado a España de acuerdo con la normativa española NIA 700-ES.....	273
Tabla 18: Contenido del Informe de Auditoría según Reglamento UE.....	276
Tabla 19. Contenido del Informe de auditoría según la Ley de Auditoría	276
Tabla 20: Normativa de la GAO para el contenido del Informe de Auditoría aplicable a los informes de fiscalización	277

Tabla 21: Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas (NAGAS – GAGAS).....	278
Tabla 22: ISSAI 1700-1810.....	279
Tabla 23: Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores	280
Tabla 24: Normas Técnicas y Resoluciones que conforman un marco normativo para la práctica de la auditoría en el ámbito del sector público estatal español	285
Tabla 25: Modelo de Informe de Auditoría Pública.....	286
Tabla 26: Estructura y contenido del informe de Auditoría de la IGAE	287
Tabla 27: Contenido mínimo del informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España.....	288
Tabla 28: NIA- ES.....	290
Tabla 29: Normativa de Auditoría (ISSAI-ES Nivel 3 y 4) y Guías prácticas de fiscalización	291
Tabla 30: Comparativa entre el Modelo de Informe de Auditoría Pública de Sociedad Mercantil Pública y la Entidad Pública.....	293
Tabla 31: Estructura y contenido de los informes de auditoría pública	295
Tabla 32: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Tribunal de Cuentas	297
Tabla 33: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad al Ayuntamiento ejemplo de la Cámara de Cuentas de Navarra.....	298
Tabla 34: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña.....	299
Tabla 35: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana.....	300
Tabla 36: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de Cámara de Cuentas de Andalucía.....	301
Tabla 37: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.....	301
Tabla 38: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Consejo de Cuentas de Galicia	302

Tabla 39: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha	302
Tabla 40: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid.....	303
Tabla 41: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Audiencia de Cuentas de la Canarias	304
Tabla 42: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Consejo de Cuentas de Castilla y León.....	305
Tabla 43: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias.....	306
Tabla 44: Censo de población de informes de fiscalización por cada OCEX años 2003-2012.....	307
Tabla 45: ANOVA para Puntuación por Indicador de los OCEX	308
Tabla 46: Comparaciones múltiples entre las medias de los indicadores	308
Tabla 47: Puntuación por indicador y el porcentaje de aparición en los informes de fiscalización de regularidad	313
Tabla 48: Modelo de informe de fiscalización propuesto	314
Tabla 49: Indicadores de la revisión global de la calidad de la recomendación	316
Tabla 50: Frecuencia de los indicadores en la Calidad de la Recomendación ..	316
Tabla 51: Prueba binomial de la Calidad Global de las Recomendaciones.....	317
Tabla 52: Indicador revisión del contenido de la recomendación.....	317
Tabla 53: Distribución de frecuencias absolutas de los indicadores sobre el contenido de las recomendaciones	318
Tabla 54: Distribución de frecuencias absolutas de los indicadores sobre el contenido de las recomendaciones y el porcentaje de cada indicador con respecto al total	318

ABREVIATURAS Y SIGLAS

ABREVIATURAS Y SIGLAS

AAPA: American Association of Public Accountants
AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AEVM: Autoridad Europea de Valores y Mercados
AIA: American Institute of Accountants
AICPA: American Institute of Certified Public Accountants
ANAO: Australian National Audit Office
ANOVA: Análisis de la Varianza
APB: Accounting Principles Board
ARB: Accounting Research Bulletin
ARS: Accounting Research Division
ARSC: Accounting and Review Services Committee
ASB: Auditing Standards Board
BGC: Barómetro Global de Corrupción
BOE: Boletín Oficial del Estado
BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CAP: Committee on Auditing Procedure
CCAA: Comunidades Autónomas
CEAOB: Committee of European Audit Oversight Bodies
CEE: Comunidad Económica Europea
CGMA: Chartered Global Management Accountant
CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants
CIMA: Chartered Institute of Management Accountants
CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores
CPA: Certified Public Accountant
DOCE: Diario Oficial de la Comunidad Europea
ECOSOC: Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas
EELL: Entidades Locales
EE. UU: Estados Unidos de América
EFRAB: European Financial Reporting Advisory Group
EFS: Entidades de Fiscalización Superior

ESS: European Social Survey

EUROSAI: The European Organisation of Supreme Audit Institutions

FASB: Financial Accounting Standards Board

FEE: Federación Europea de Expertos Contables

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

GAO: Government Accountability Office

GMAP: Principios de contabilidad de gestión global

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IAASB: The International Auditing and Assurance Standards Board

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

ICAEW: Institute of Chartered Accountants in England & Wales

ICAL: Instrucción de Contabilidad para la Administración Local

ICAI: Institute of Chartered Accountants in Ireland

ICEX: Institución de Control Externo

ICJC: Instituto de Censores Jurados de Cuentas

IACJC: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas

IFAC: International Federation of Accountants

IFRS: The International Financial Reporting Standards

IGAE: Intervención General de la Administración del Estado

IASB: International Accounting Standards Board

IIA: The Institute of Internal Auditors North America

INTOSAI: The International Organization of Supreme Audit Institutions

IPSASB: The International Public Sector Accounting Standards Board

ISSAIs: The International Standards of Supreme Audit Institutions

LAC: Ley de Auditoría de Cuentas

LCC: Ley de Cámara de Cuentas

LCSP: Ley de Contratos del Sector Público

LRBL: Ley Reguladora de Bases Locales

LRHL: Ley Reguladora de Haciendas Locales

NAGAS: Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

NC: Nivel de Confianza

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad

NIAS: Normas Internacionales de Auditoría

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

NTA: Normas Técnicas de Auditoría

OAG: Office of Audit General

OCEX: Órganos de Control Externo

ODS: Objetivos del Desarrollo Sostenible

OLACEFS: Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina y el Caribe

ONU: ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS

OPA: Oferta Pública de Adquisición de Acciones

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board

PCGA: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

PIOB: Enhancing Public Interest

PNASP: Principios y Normas de Auditoría del Sector Público

P y G: Pérdidas y Ganancias

PYME: Pequeña y Mediana Empresa

RDL: Real Decreto Ley

REGA: Registro General de Auditores

REA: Registro de Economistas Auditores

ROAC: Registro Oficial de Auditores de Cuentas

ROFRJ: Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales

SABE: Sistema de Análisis de Balances Españoles

SAP: Statements on Auditing Procedure

SARG: Standards Advisory Review Group

SAS: Statements on Auditing Standards

SEC: Securities and Exchange Commission

SPSS: Statistical Package for the Social Sciences

SSAE: Statements on Standards for Attestation Engagements

SSARS: Statements of Standards for Accounting and Review Services

TC: Tribunal de Cuentas

TCE: Tribunal De Cuentas Europeo

TRLRH: Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales

TRLSA: Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas

UE: Unión Europea

UK: Reino Unido

USAID: Agencia de Estados Unidos para el Desarrollo Internacional

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

He realizado esta investigación para complementar mi formación académica que he desarrollado durante los últimos 23 años como profesor universitario en el área de auditoría financiera y contabilidad, luego, de haber experimentado primero la práctica auditora en el sector privado en la firma RSM- en mi ejercicio profesional de la auditoría en Venezuela. Estudiando ahora el sector de auditoría pública español, considero que el sector público necesita muchos más trabajos de investigaciones que permitan coadyuvar el desarrollo de instrumentos y recursos que incentiven la transparencia en las cuentas. Es importante mencionar que en España un pequeño porcentaje de los ayuntamientos se fiscalizan del tipo de regularidad por parte de los OCEX por ejemplo en el periodo 2003-2012 hubo apenas 320 informes de fiscalización de regularidad, es decir, 3.93% de fiscalizaciones de regularidad elaboradas en relación con el número de 8131 ayuntamientos españoles según se ha recogido en este estudio. El problema que se debe corregir es la falta de rendición de cuentas de los ayuntamientos españoles según información en el diario ABC, el año 2019, solo el 58% de los ayuntamientos españoles le entregaron en plazo su cuenta general. De todos esos que incumplieron, algunos la han presentado a posteriori, fuera de plazo. Pero otros muchos siguen sin rendir cuentas, y los hay que son reincidentes. Velarde (2020), exconsejero del Tribunal de Cuentas y actual consejero emérito subraya que es preciso cambiar esta dinámica. De una parte, siendo rigurosos en la exigencia del cumplimiento de las obligaciones de rendición de cuentas, debería haber consecuencias legales para los que se las saltan, con sanciones efectivas para los cargos políticos o funcionarios directamente responsables. Los últimos años ha habido cuestionamiento de confianza en las instituciones públicas.

Según una encuesta de la European Social Survey (ESS) del 2014 dice que el índice de confianza en la opinión pública en España ha caído ligeramente, pasando del 5,1 en 2006 al 4,8 en 2014, situándose en este último año en un nivel solo ligeramente inferior al conjunto de 20 países europeos considerados (4,9). Entre 2008 y 2016 la confianza en los políticos y también en el parlamento ha caído más de 30 puntos porcentuales, situándose en niveles muy bajos así lo publica el diario Valencia Plaza (2016). Un informe más actual de la Comisión Europea del 2022 señala que la corrupción sigue

siendo una grave mortificación para los ciudadanos de la UE: el 68 % profesa que la corrupción sigue estando muy extendida en su país. En el centro de miramiento están las instituciones públicas nacionales, donde el 74 % de los encuestados creen cada vez más que la corrupción está generalizada, seguidas por los partidos políticos (58 %) y los políticos locales, regionales y nacionales (55 %). Esto plantea la cuestión de cómo el enfoque auditor o fiscalizador debe adaptarse a los cambios de las demandas de la sociedad para saber cómo se manejan los fondos públicos y la respuesta que los gestores deben dar a estas exigencias. En este contexto, el sistema económico se vale de la práctica del ejercicio de auditoría financiera y el producto de este trabajo lo es el informe de auditoría para dar una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros de las empresas del sector privado. Para ello el auditor debe aplicar las normas internacionales de auditoría en las pruebas de control interno que avalen la salvaguarda de los activos y el cumplimiento de la legalidad y se sirve de las pruebas sustantivas que comprueben los saldos de las cuentas. Por otra parte, las normas internacionales de auditoría (NIA) de la Federación Internacional de Contadores han sido adaptadas por la INTOSAI en el sector público lo cual supone obviamente que la praxis auditora debe acercarse entre el sector privado y el sector público.

En la historia de este siglo XXI, que ya tiene más de dos décadas han ocurrido casos que han cuestionado la moral y ética de quienes han incurrido en faltas graves en la responsabilidad de informar inadecuadamente de las cifras de los estados financieros poniendo en duda la fe pública otorgada a las firmas auditoras, como en el caso de la energética Enron, en Estados Unidos por la falta de integridad en las cifras financieras auditadas por parte de Arthur Andersen LLP, que fue la primera empresa auditora a nivel global que tuvo que cerrar sus operaciones como firma auditora en 2002 a raíz de un escándalo.

El sector público ha sido también opacado en el manejo del erario del Estado, en la clase política como se dio en el caso Gürtel denunciado en 2009, y el del Ayuntamiento de Marbella en 2005, entre otros. Casi dos tercios de los ciudadanos de la Unión Europea piensan que la corrupción política es un problema en su patria, así lo expresa el Barómetro Global de la Corrupción (BGC) de la Unión Europea del año 2021 publicado por Transparencia Internacional. En esta edición del BGC se han encuestado a más de 40.000 personas, indagando por las opiniones y experiencias personales de los

ciudadanos sobre la corrupción. Los resultados ponen al descubierto algunas tendencias preocupantes en toda la región. Por ello se debe reforzar la buena práctica de la fiscalización para mantener la credibilidad del sistema democrático donde el ciudadano exige una transparencia en la rendición de cuentas y en la administración de esos recursos.

En un sentido práctico estos informes representan los medios para expresar esta rendición de cuentas a los ciudadanos. Para contribuir un poco en este propósito el objeto de investigación del presente trabajo doctoral concierne a la Entidad Local, tocando el tema de estudio de los modelos informes de fiscalización de regularidad emitidos por los OCEX a los ayuntamientos españoles, su primer objetivo fue comparar la estructura de los modelos de informes de fiscalización de regularidad elaborados por los OCEX a los ayuntamientos españoles. Una vez analizadas las diferentes estructuras se propuso un modelo de informe de fiscalización de regularidad con base al análisis estadístico elaborado siguiendo la normativa y por último se efectuó una comparación de las recomendaciones con la normativa aplicable. Este trabajo parte de las investigaciones sobre la estructura del informe “Modelos de informe de auditoría” por Iván Camuñas, Miguel Ángel Villacorta (2005), “La actuación de los órganos de control externo en la fiscalización de las universidades públicas” por Belén González (2005) y, “Los Informes de auditoría del sector público. Qué son y cómo deberían ser” desarrollado por parte de María Consuelo Pucheta Martínez y Josep Lluís Cortés Flexas (2000). Estas investigaciones nos dan una guía como abordar inicialmente los modelos de informes de auditoría y de fiscalización, para luego, elaborar las propias herramientas de análisis de la presente tesis doctoral que se considera pionera por ser la primera en abarcar la estructura de los modelos de informes de fiscalización de regularidad elaborados por los OCEX a los ayuntamientos españoles pretendiendo así ser una referencia para ulteriores estudios acerca este tema. Además, se estudia también las recomendaciones del informe de fiscalización. Al respecto se toman como referencia las investigaciones de Elena Herrero G., (2012) “Las Recomendaciones en el Informe de Fiscalización”, y de Luis Ordoki (2001) “La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX”.

Así pues, esta Tesis Doctoral se estructura en dos partes. La primera se divide en dos capítulos. En el primero se trata la fiscalización del sector público versus la auditoría en

el sector privado, tomándose como ejemplo la auditoría y la fiscalización a nivel internacional en el contexto histórico y sus organismos reguladores del sector público y del sector privado, los antecedentes de la fiscalización y auditoría en España, los sujetos sometidos a auditoría y fiscalización en España y las personas físicas y jurídicas encargadas de la auditoría del sector privado y entidades encargadas de la fiscalización del sector público.

El segundo capítulo contiene los resultados de los procesos de auditoría y la fiscalización como lo constituye el informe de auditoría y de fiscalización, el informe de auditoría en EE.UU y los sucesivos modelos de informes, el informe de auditoría en la normativa internacional (NIAS), el informe de auditoría en España, normativa y modelo de informe, el informe de fiscalización del sector público y antecedentes históricos, el informe de la GAO, la INTOSAI, y así como el informe de fiscalización en España, y por último, la parte descriptiva del modelo de informe de fiscalización de regularidad emitido por el Tribunal de cuentas y los OCEX.

La segunda parte de esta Tesis está dedicada al análisis empírico en los modelos de informes de fiscalización de regularidad y, las recomendaciones de los OCEX a los ayuntamientos españoles. Esta parte está constituida por el capítulo tres, este está estructurado como sigue: diseño de investigación, estudios empíricos sobre el informe de auditoría, análisis de los indicadores por modelo de informe entre los diferentes OCEX, propuesta de un modelo único de informe de regularidad de acuerdo con los resultados estadísticos y, por último, análisis de las recomendaciones de los informes de fiscalización emitidos por los OCEX a los ayuntamientos españoles.

Para finalizar, la tesis doctoral se incluye un apartado con las principales conclusiones alcanzadas, las referencias bibliográficas citadas y los anexos explicativos del proceso de investigación.

CAPÍTULO 1 FISCALIZACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO VERSUS AUDITORÍA EN EL SECTOR PRIVADO

En este capítulo, analizaremos en el epígrafe 1.1. la conceptualización de la fiscalización y la auditoría en el contexto de las organizaciones públicas y privadas, la fiscalización en el sector público y la auditoría en el sector privado, sus diferencias y semejanzas, así como también la auditoría y la fiscalización en el contexto histórico de países como España.

Continuamos en el epígrafe 1.2. con la descripción de la auditoría y fiscalización de algunos países anglosajones, comenzando por Inglaterra por ser vanguardista en la Auditoría y Fiscalización en Europa, y otros países como Nueva Zelanda porque realizó progresos importantes en la formulación de un nuevo marco legislativo para el órgano encargado de vigilar las cuentas públicas del gobierno. Este esfuerzo quedó afirmado en la creación de la Oficina General de Auditoría y Control (OAG, por sus siglas en inglés) y erigida por el Parlamento en la Ley de Auditoría Pública de 2001, donde se le otorga plena independencia administrativa, técnica y económica del Poder Ejecutivo. Asimismo, se toma Australia, por ser otro ejemplo de Órgano de Control Externo independiente con la Oficina de Auditoría Nacional Australiana (ANAO) por sus siglas en inglés.

En este mismo orden y dirección, se explicarán los antecedentes en la auditoría, fiscalización y sus organismos reguladores de los Estados Unidos de América ya que es un país vanguardista en ambos sectores que ha dictado pauta en esta materia junto con sus órganos propulsores en auditoría como el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) por sus siglas, la Comisión de Bolsas y Valores (SEC) por sus siglas, el Instituto de Auditores Internos (IIA) por sus siglas, la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) por sus siglas, la Junta de Supervisión Contable de las Empresas Públicas (PCAOB) por sus siglas, así como el nuevo organismo certificador Asociación de Contadores Públicos Internacionales Certificados creado entre el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados y el Instituto

Colegiado de Contadores de Gestión del Reino Unido (AICPA-CIMA), por sus siglas y en la fiscalización la Oficina de Responsabilidad del Gobierno de Estados Unidos (GAO) por sus siglas.

A continuación se describen en el epígrafe 1.3 los organismos reguladores a nivel internacional del sector público y del sector privado, como la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), la Fundación de creación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), el Grupo Consultivo Europeo de Información Financiera (EFRAB), el Comité de Organismos Europeos de Supervisión de Auditoría (CEAOB), la Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa (EUROSAI), TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO, entre otros. Por otra parte, en el epígrafe 1.4, se observan los antecedentes de la fiscalización y la auditoría en España. Posteriormente en el epígrafe 1.5 se presentan los sujetos sometidos a auditoría y fiscalización en España. Por último, se observará las generalidades del proceso de auditoría y fiscalización en España, sujetos sometidos a auditoría y fiscalización, entidades encargadas de la auditoría del sector privado y las entidades encargadas en el sector público tales como el Tribunal de Cuentas de España, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), y los Órganos de Control Externo (OCEX).

1.1 CONCEPTUALIZACIÓN DE LA *FISCALIZACIÓN* Y LA *AUDITORÍA* PÚBLICA EN EL CONTEXTO DE LAS ORGANIZACIONES PÚBLICAS Y PRIVADAS

Es importante hacer un análisis de los conceptos de auditoría y fiscalización que en el caso de los países anglosajones se utilizan ambos términos como semejantes pero que en el contexto español e iberoamericano son conceptos diferentes.

1.1.1 La *fiscalización* en el sector público

La fiscalización es una tarea imprescindible en cualquier país que mantiene normas para el buen funcionamiento de la sociedad. En tal sentido (Adam & Becerril, 1997, p.119), señalan que la fiscalización es “la acción por medio del cual se evalúan y revisan las acciones del gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y apego a la ley”. Puede por tanto asumirse, como lo señala Bach (1967), que uno de los significados de la palabra fiscalización es “control” y a través de ella muchas veces se ha querido justificar el control del poder, ya que como señala Aragón (1995, p.43), todos los medios de control, en el estado constitucional, están orientados y responden a un único fin: fiscalizar la actividad del poder para evitar sus abusos.

La fiscalización externa de la actividad del sector público es una función con un contenido mucho más amplio que el de la auditoría del sector privado. (González, 2011 p.13) afirma al respecto que “*La auditoría es una técnica al servicio de la fiscalización que solo se puede aplicar de forma parcial, en la fiscalización financiera*”. Cualquier actividad revisora llevada a cabo por un Órgano de Control Externo (en adelante, OCEX), pretende verificar el sometimiento de la actividad económico-financiera de cualquier ente del sector público a los principios de legalidad, eficacia y economía, es fiscalización, pero no es auditoría.

González (2011) considera que en la fiscalización se persiguen unos objetivos que no se contemplan en la auditoría del sector privado. También opina que la auditoría financiera, a la cual denomina auditoría de cuentas, persigue como único objetivo la auditoría en el sector privado. Tradicionalmente esto se aplica en la fiscalización (y así se recoge en las Normas de Auditoría del Sector Público), pero no está expresamente entre los objetivos fijados por el legislador. Sin embargo, éste se puede considerar subsumido en el de legalidad puesto que las normas contables del sector público, al estar recogidas en leyes y reglamentos, forman parte de la legalidad aplicable a una entidad pública.

En general puede decirse, siguiendo a Adam & Becerril (1997) y más recientemente según (Pérez y Gardey, 2014, párr.1), que “La fiscalización es el proceso mediante el

cual se ejercen controles con la finalidad de evitar comportamientos que se aparten de derecho”. Los mismos pueden ser ejercidos por el Estado o por entidades autónomas que quieren evitar algún tipo de comportamiento irregular.

Dentro de esta perspectiva, este tipo de práctica ha sido muy utilizada por los gobiernos autoritarios, como una forma de eliminar voces disidentes e intentar controlar a la población. Pero también es ejecutada por diferentes tipos de gobiernos para evitar la evasión impositiva. Al respecto (Fraga, 1998, p.26) señala que la fiscalización “es el conjunto de operaciones instrumentales destinadas a recolectar datos pertinentes al cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias”.

También la fiscalización tiene un rol importante en condiciones de sufragio. En efecto, al momento de elegir autoridades de gobierno suelen existir personas que llevan un control de que el procedimiento se lleve a cabo conforme a derecho, tratando de evitar situaciones de fraude. Este tipo de actividad fiscalizadora es de enorme importancia en una democracia.

Asimismo, la fiscalización debe llevarse a cabo dentro del mismo Estado para tener control de posibles casos de corrupción o enriquecimiento ilícito. En este sentido algunos países han optado por tener oficinas que se encargan de hacer un seguimiento de las actividades financieras de los funcionarios públicos para tomar nota de posibles actos impropios de la función que ejercen. Lamentablemente, existen casos en donde la misma corrupción alcanza incluso a estos mismos organismos, pero no dejan de ser un dique de contención contra actividades que contradicen las leyes.

Tradicionalmente, en el contexto de los OCEX, se define la fiscalización como “*el conjunto de actuaciones que realizan estas Instituciones en el ejercicio de las competencias que les atribuyen sus respectivas Leyes para comprobar el efectivo sometimiento de la actividad económico-financiera de los entes que integran el sector público de su respectiva Comunidad Autónoma a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía*” (Melián, 2006, p.33). De este modo, se configura la auditoría como la principal técnica utilizada para desarrollar dicha función fiscalizadora.

Adicionalmente, la Declaración de Lima sobre las líneas básicas de fiscalización emanada del IX Congreso de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (en adelante, INTOSAI), señala que “*la utilización legal y racional de los fondos públicos constituye una de las condiciones esenciales para garantizar el buen manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por las autoridades competentes*” (INTOSAI, 1977, p.5). En este caso se relaciona la fiscalización con la comprobación de un uso legal, racional y eficaz de los recursos públicos. Además, se deja claro que las decisiones relacionadas con ellos deben emanar de un órgano competente.

Como consecuencia lógica de lo anterior, cada Estado debe contar con una Entidad Fiscalizadora Superior eficaz cuya independencia esté garantizada por la Ley, con lo que se advierte otro aspecto sustancial ahora orgánico de la fiscalización: la independencia y eficacia de los organismos encargados de ella. Más adelante, en la mencionada Declaración de Lima, se asignan a la fiscalización los siguientes objetivos específicos: la apropiada y eficaz utilización de los fondos públicos, la búsqueda de una gestión rigurosa, la regularidad en la acción administrativa y la información, tanto a los poderes públicos como al país, mediante la publicación de informes objetivos. Estos objetivos dejan claro que la actividad fiscalizadora debe ser algo más que rendir cuentas. Implica el uso apropiado y eficaz de los fondos públicos, gestión rigurosa, legalidad administrativa e información objetiva.

En el caso del Estado Español, la Constitución de 1978 establece un Tribunal de Cuentas que se rige por la Ley Orgánica 2/1982, del 12 de mayo, reguladora de esta institución; en materia del funcionamiento del Tribunal se dicta, en 1988, la Ley número 7, del 11 de abril. Así, el Tribunal de Cuentas se rige por la Constitución y por las llamadas “Ley Orgánica” y “Ley de funcionamiento”, en las que se le define como “el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica tanto del Estado como del sector público, sin perjuicio de su jurisdicción”. Dejando a salvo la función fiscalizadora de los OCEX de las Comunidades Autónomas, lo sitúan en la órbita del Poder Legislativo, con dependencia directa de las Cortes Generales

1.1.2 La auditoría en el sector privado

Existen diferentes tipos de auditorías que se llevan a cabo en el sector privado. En primer lugar, la auditoría que examina los estados financieros, el cumplimiento de sus políticas internas establecidas, y la aplicación del marco conceptual financiero aplicable en la empresa, industria u organización cuyo capital pertenece a particulares que generalmente se llaman accionistas (en términos generales la que más profusamente se lleva a cabo) es la auditoría financiera. Se puede mencionar también la auditoría de cumplimiento, que es aquella que se realiza para determinar si la entidad auditada aplica correctamente los procedimientos, reglas o reglamentos específicos que la dirección de la organización ha establecido; como por ejemplo verificar que se cumpla los procedimientos de contratación colectiva de trabajadores, o el procedimiento para descuentos en ventas establecido previamente en las políticas de ventas. Sin embargo, puede ser también la auditoría operativa, que es aquella que examina y evalúa los procedimientos y sistemas de gestión internos establecidos en la organización con el fin de incrementar su eficiencia y su eficacia y, por otra parte la auditoría fiscal que se encarga de realizar (una vez ejecutada la auditoría financiera y obteniendo las cifras razonables) la conciliación fiscal (de las partidas deducibles, y no deducibles, gravables y no gravables) de acuerdo al ordenamiento tributario existente.

En lo que respecta a la auditoría, (Montilla, 2005) afirma que de acuerdo con la Real Academia Española (1992) tiene tres significados: “el empleo de auditor, el Tribunal o despacho del auditor y la auditoría contable” (revisión de la contabilidad de una entidad realizada por un auditor). Según el significado lexicográfico de este autor se desprende: que es una actividad vinculada a la práctica, lo que la hace un método, que existen diferentes clases, que no constituye un fin en sí misma ya que su utilidad está referida a otro fin superior, que origina un impacto en función de la vida cotidiana o de las organizaciones para las cuales actúa y que en su origen es un método de revisión.

Otro aspecto interesante es que la auditoría puede percibirse como un asunto social o como un problema de desarrollo de producto. En el primer caso, su práctica se extiende a casi todas las actividades humanas en una gran cantidad de situaciones

diferentes, la auditoría financiera se comienza a extender a otras profesiones (interna, de sistemas, de gestión, gubernamental, ambiental, de calidad, de servicio al cliente, de mercadeo, entre otras.), llegando incluso a profesionalizarse, aunque su internalización está en expansión.

Por su parte (Kohler, 2004) define la auditoría desde cuatro perspectivas:

(1) La que se denomina auditoría previa o preauditoría, referida al examen de los contratos, pedidos y otros documentos originales, con el fin de comprobar las transacciones individuales antes de su liquidación.

(2) La auditoría interna, concerniente a cualquier investigación sistemática o evaluación de los procedimientos, llevada a cabo por un auditor externo con objeto de determinar la conformidad con el criterio prescrito.

(3) Cualquier inspección llevada al cabo por una tercera persona de los libros de contabilidad, comprendiendo análisis, pruebas, confirmaciones o comprobaciones y

(4) Revisión o exploración crítica que realiza un contador público de los contratos internos fundamentales y de los libros de contabilidad de una empresa comercial o de una unidad económica, antes de expresar una opinión acerca de la corrección o confiabilidad de sus estados financieros.

Da también este autor un sentido más restrictivo al término auditoría, refiriéndola a los procedimientos particulares reconocidos generalmente por los contadores como esenciales para adquirir la suficiente información que permita expresar una opinión fundada acerca de un estado o estados financieros.

Los autores (Aguirre, et al., 2005, p.36), definen la auditoría de los estados financieros en su conjunto, como *“la emisión de un informe destinado a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichos estados financieros expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y la situación financiera de la sociedad, así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados”*. A este tipo de auditoría la denomina externa.

Como se puede observar en las definiciones anteriores, en todas estas auditorías el esquema que se mantiene constante es el de la auditoría financiera, resaltándose la

independencia (entre el auditor y el auditado), los procedimientos a aplicar para la comprobación (pruebas selectivas y/o evaluaciones de riesgo), la documentación que evidenciara las prueba para sustentar las declaraciones, los informes que establecerán los juicios (opiniones, dictámenes, recomendaciones) y sobre todo la emisión de estándares para regular esta actividad (basados en contratos).

Pero, además, los autores anteriores hablan de la auditoría interna, actividad que se lleva a cabo dentro de una empresa, cuyo objetivo principal es verificar y comprobar el cumplimiento, adecuación y aplicación de las normas y procedimientos de control interno establecidos por la dirección y sugerir las medidas correctivas oportunas para su corrección a un costo razonable. Este tipo de auditoría es de gran utilidad para la externa por ser el control de los controles establecidos por la dirección de una sociedad.

Finalmente, es importante señalar que la auditoría en España del sector privado, en cuanto al nivel de demanda por parte de la empresa privada, hasta el año 1970 solamente era conocida en empresas con participación de capital extranjero (en términos generales). En los países de origen de estas inversiones (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, entre otros.) la legislación les exige que los estados financieros consolidados, tanto de sus empresas dentro del país como de aquellas inversiones en el extranjero, estén auditados por auditores reconocidos, lógicamente, por estos países. *“Fue a partir de 1970 que las empresas españolas empezaron a solicitar, de forma esporádica, servicios de auditoría, que normalmente le son exigidos, con motivo de negociaciones compra-venta de sociedades, concesión de créditos bancarios, exigencia de accionistas, entre otros”*. (Mira, 2006, p.19)

1.1.3 Semejanzas y diferencias entre las conceptualizaciones de auditoría y fiscalización

Dentro de este contexto, el Director Técnico de la Presidencia de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, en una comunicación presentada en el II Congreso de Auditoría en el Sector Público, celebrado en Sevilla el 2006, exterioriza las principales notas que caracterizan al sector público:

“Su complejidad, que se manifiesta en las numerosas y diferenciadas entidades que lo integran y en la diversificación de las actividades, bienes y servicios prestados, así como en las prerrogativas de que dispone especialmente para su financiación y en su organización y desarrollo. También, su dinamismo y permanente evolución, como lo confirma su transformación desde la limitada participación derivada de la concepción del Estado abstencionista hasta el protagonismo atribuido en el estado del bienestar”. (Cuñado, 2006, p. 38)

Por otra parte, la configuración del sector público está intrínsecamente condicionada por la organización político-administrativa que, por un lado, camina hacia la integración en estructuras supranacionales, especialmente en la Unión Europea, y por otro hacia la potenciación de la organización territorial con el desarrollo de la organización autonómica.

La actividad económico-financiera pública, presenta unas diferencias respecto a la actividad privada, tanto en su justificación como en su organización y desarrollo: (1) El beneficio económico no es su referente prioritario, siendo su razón de ser la atención a otros objetivos de carácter social, cuya evaluación es más difícil de precisar. (2) Las entidades públicas no seleccionan su ámbito de actuación, que les viene impuesto por su propio estatuto o norma de creación.

Contrariamente a lo que se ha expresado, la denominación de fiscalización y auditoría como sinónimos, según el planteamiento de Melian (2006), son términos y actividades equivalentes, y de hecho en el ámbito internacional, especialmente en el mundo anglosajón, se usa el término “auditoría” tanto para la actividad ejercida en el sector privado como para la ejercida respecto del sector público (auditoría gubernamental o auditoría pública), aunque con diferente contenido. Pero también la fiscalización se realiza en el sector privado para la comprobación del cumplimiento del pago de tributos y para evitar la evasión fiscal. En cambio, en España se utilizan en ocasiones los términos “auditoría y fiscalización” como conceptos diferentes, y en otras, como equivalentes. La diferencia entre ambos términos pudiera radicar, en que la auditoría es aplicable tanto al sector público como al privado, mientras la fiscalización es usada más comúnmente en el sector de los organismos del Estado, pero en ambos casos se realiza un examen crítico y sistemático de la actuación de una entidad que da

como resultado un Informe en el que se refleja la veracidad, exactitud, integridad y autenticidad de la información contable.

Asimismo, existe una diferencia importante entre el sector privado y el sector público referida al ámbito subjetivo del control, que se concreta en la configuración del propio sector público y del control interno, como parte de dicha configuración, el cual debe ser evaluado por el control externo y con el que debe relacionarse.

En este mismo orden de ideas, (González ,2011, p.15) afirma que “en los últimos años hay una clara tendencia en la normativa pública y privada a igualar la información contable que han de presentar todas las entidades obligadas a ello, privadas y públicas”. Lo que implicaría igualar fiscalización externa del sector público y la auditoría del sector privado. Cabe agregar, si bien es cierto que puede ser prácticamente igual la auditoría de la contabilidad financiera de una entidad pública y la de una entidad privada, aunque la existencia de un elemento importante que diferencia a las cuentas públicas de las cuentas privadas. Los distintos Planes Generales de Contabilidad, pública y privada, al fijar sus respectivos marcos conceptuales, establecen qué se entiende por cuentas anuales en uno y otro ámbito: El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprobó el Plan General de Contabilidad, establece que las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

Por su parte, la Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril, que aprobó el Plan General de Contabilidad Pública, señala que las cuentas anuales comprenden los siguientes documentos: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Esta orden destaca una diferencia semántica entre la cuenta de pérdidas y ganancias y la cuenta del resultado económico patrimonial, aunque son estados que reflejan el mismo tipo de información, y, sobre todo, muestra uno de los documentos con mucha tradición en las cuentas anuales públicas: el estado de liquidación del presupuesto.

En general las entidades públicas están sometidas a un régimen de contabilidad pública. Esta contabilidad, como marca para el sector público estatal el art. 119.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General presupuestaria, se establece como un

sistema de información económico-financiera y presupuestaria que tiene por fin expresar, a través de estados e informes, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo.

De igual manera, los presupuestos son una expresión numérica, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por la entidad correspondiente; deben recoger los flujos de ingresos que se prevé liquidar en el ejercicio siguiente y las deudas que, como máximo, podrán admitir. Los presupuestos conforman, en efecto, una autorización administrativa y una restricción al gasto tanto en el importe como en la finalidad. El seguimiento del proceso de esa autorización y restricción es objeto necesario de una fiscalización. En cambio, en el sector privado, el presupuesto es una forma de control financiero que no está dado por la ley sino por la dirección de la empresa, cosa que no ocurre en el sector público al fiscalizarse el principio de legalidad implícito en materia presupuestaria.

Ahora bien, las entidades públicas sometidas al precepto de contabilidad pública están obligadas a llevar, juntamente con la contabilidad financiera, una contabilidad presupuestaria, acorde a la naturaleza pública de los fondos que gestionan. Para el mejor control de la gestión de los gastos públicos, éstos han de ceñirse a unas fases reguladas en la normativa presupuestaria aplicable a cada entidad pública que son, básicamente: autorización o aprobación, compromiso o disposición, reconocimiento de la obligación, ordenación del pago (o propuesta, según las entidades) y pago material. Todas estas fases han de documentarse para cada operación. Por el contrario, cuando se examina el sector privado a través de una auditoría no hay obligación de llevar una contabilidad presupuestaria.

En este orden de ideas, lo que verdaderamente diferencia la forma de acercarnos a la información financiera y contable de las distintas entidades por unos auditores u otros, es la naturaleza de los fondos que administran. Y de esa diferente naturaleza se derivan sus distintas obligaciones de rendición: una entidad privada sólo rinde sus cuentas ante su Consejo de Administración o ante su Junta de Accionistas; en cambio están sometidas a una obligación de rendición de cuentas ante órganos de control externo todas aquellas entidades que gestionan fondos públicos. Las empresas privadas no

tienen que “rendir” más allá de sus accionistas, propietarios de los fondos que administran. Las entidades públicas han de rendir ante los organismos de control que vigilan el uso que se da a unos fondos obtenidos de todos los contribuyentes. La base para ese control es el estado de liquidación del presupuesto y el soporte los documentos contables y los justificantes de cada operación. Los documentos que justifican las diferentes fases de ejecución del presupuesto se suman a los justificantes con terceros (facturas, contratos, entre otros documentos.), con lo cual el volumen de documentación a manejar en el desarrollo de una fiscalización se incrementa considerablemente sobre el que se maneja en una auditoría privada (normalmente una factura por cada operación de gasto).

De igual forma, (Melian, 2006, p.37) afirma que, a su juicio, “*contrariamente a la opinión mayoritaria que se deduce de la regulación de los procedimientos en los OCEX en España, son más las diferencias que existen entre la fiscalización externa del sector público y la auditoría del sector privado que sus similitudes*”. Considera que las diferencias se refieren tanto al sujeto que efectúa el control que, como indican los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público (PNASP), en el caso de la fiscalización es siempre un órgano institucional (Tribunal de Cuentas y OCEX Autonómicos), como al ámbito subjetivo del control, es decir, al sector sobre el que se ejerce el mismo, como al propio ámbito objetivo, al contenido del control. La primera diferencia que encuentra se refiere a la entidad que ejerce el control, que en el caso de la auditoría es una persona física o sociedad mercantil, siempre de tipo privada, y en el ámbito público es una institución creada por una Ley, la cual le encomienda sus funciones.

Desde otra perspectiva, la auditoría es un instrumento de control del sector público y el sector privado cuando se trata de examinar cuentas de personas involucradas en actos de corrupción y lavado de dinero en el caso de la auditoría forense de acuerdo a (Saritama, et al 2016, p.83) “La auditoría forense, como herramienta de control aplicable al sector público y privado es importante para investigar actividades ilícitas como lavado de activos, que muestra a las personas obtener un nivel económico y social de forma fácil sin tomar en consideración los valores éticos y morales, de esta forma el individuo hace lo que sea para obtener recursos económicos y adquirir bienes, provenientes de actividades que están fuera de la Ley”. Siguiendo con los actos de

actividades ilícitas que trata de descubrir la auditoría forense, estas ocurren tanto en el sector privado como en el sector público con la colaboración de ciertos profesionales con conocimientos especializados en el campo de contabilidad, economía, administración y legal, que hacen viable el beneficio de los recursos económicos de las personas envueltas en estos actos criminales.

En resumen, la fiscalización externa de la actividad del sector público es una función con un contenido más amplio que el de la auditoría del sector privado cuando se trata de la revisión de las cuentas públicas. Sin embargo, desde otra posición, la auditoría como técnica forense tiene un alcance más extenso al servicio del control externo de las actividades ilícitas que se efectúan por parte de personas naturales y funcionarios públicos que están incluidos a la fiscalización que se efectúa a las entidades públicas. Por esto, es importante la aportación de la auditoría cuando se puede aplicar de forma parcial en la fiscalización financiera, y cuando como técnica forense ayuda a descubrir cualquier actividad ilícita en el crimen organizado que está presente en la sociedad de manera sutil y encubierta.

Según se ha visto, cualquier actividad revisora llevada a cabo por un OCEX tiene el fin de verificar el sometimiento de la actividad económico-financiera de cualquier ente del sector público a los principios de legalidad, eficacia y economía es fiscalización, pero no es auditoría, en el ámbito español. En el siguiente epígrafe se observará otra situación con respecto a la auditoría a nivel internacional.

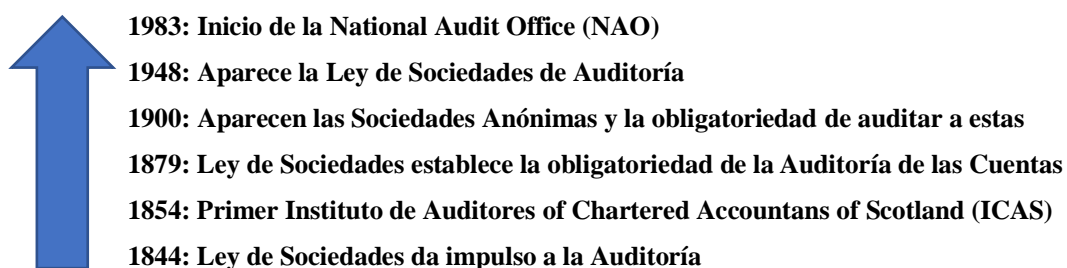
1.2 LA AUDITORÍA Y LA FISCALIZACIÓN EN PAISES ANGLOSAJONES EN EL CONTEXTO HISTÓRICO Y SUS ORGANISMOS REGULADORES

Se hace referencia a la auditoría y a la fiscalización en algunos países anglosajones por ser vanguardistas en el desarrollo de esta actividad quienes a través de sus organismos reguladores han originado diferentes normativas para el desempeño de esta labor y que han sido de referencia para su aplicación en la labor auditora y fiscalizadora en España y países latinoamericanos

1.2.1 Antecedentes de la auditoría y la fiscalización en Gran Bretaña y su organismo regulador

En la Gran Bretaña se puede explicar el desarrollo y evolución de la Auditoría y la Fiscalización a través de la figura N^a 1 donde se observan las fechas de la elaboración de las diferentes leyes y organismos que dieron lugar a este proceso.

Figura 1: Antecedentes de la Auditoría y Fiscalización en Gran Bretaña



Fuente: Elaboración propia

Tal como señala Suárez (1991), los primeros antecedentes de la auditoría son casi tan antiguos como la propia historia de la humanidad, prácticamente desde que un propietario entregó la administración de sus bienes a otra persona. La profesión auditora, en cuanto actividad de control de la actividad económico-financiera, surge en el momento en que la propiedad de los recursos financieros o fuentes de financiación y la responsabilidad de la asignación de estos a usos productivos no se encuentran en manos de la misma persona; es decir, cuando se produce una separación entre la propiedad y la gestión.

Parece ser que es en el seno de la civilización egipcia donde surge la figura del auditor mediante un personaje muy ligado a los faraones, el Gran Visir, quien estaba encargado de vigilar y controlar al Tesorero Principal en sus labores de recaudación y aplicación del dinero, por lo que puede asumirse que el Gran Visir es una especie de antecedente histórico de los auditores y fiscalizadores actuales, ya que revisaba las

cuentas a fin de comprobar su apego a las normas dictadas por el faraón. Montilla, (2005)

Asimismo, la auditoría más recientemente está ubicada en el siglo XIII en la Gran Bretaña, debido al auge del comercio y la gestión por parte de administradores de los recursos económicos de manera independiente de los dueños; esto hizo necesario el nacimiento de esta nueva actividad profesional examinadora de los estados contables para poder detectar los fraudes:

“la auditoría desde sus orígenes, que para algunos tratadistas data desde el advenimiento de la actividad comercial en la Inglaterra del siglo XIII, se ha encargado de la investigación de las actividades económicas con el objetivo principal de la detección del fraude, pero históricamente se ha evidenciado que esta se queda corta en la generación de información que pueda ser utilizada para el diseño posterior de políticas contable-administrativas que minimicen la ocurrencia de anomalías que conllevarían a prácticas fraudulentas a futuro y por ende a causar un detrimento en los resultados empresariales del ente económico”.
(Castilla, 2015, p.2)

La auditoría y la fiscalización ya se han definido a priori, en los inicios de la actividad auditora pudiéramos decir que cuando se enfocaba en los aspectos gubernamentales estaríamos hablando de fiscalización. Cuando se refiere a estos conceptos en ámbito anglosajón se está refiriéndose a la auditoría pública, si se trata de asuntos del gobierno, y de auditoría privada, si es del sector privado.

En lo que respecta a la auditoría en Gran Bretaña, Merriam-Webster (2004) afirma que la auditoría es un término relativamente reciente y proviene del latín “auditus” acto de escuchar y que es recogida en inglés con una gran influencia del francés “audire”. Define el auditor (1) como una persona autorizada para examinar y verificar cuentas; (2) alguien que oye o escucha, alguien que es miembro de una audiencia; (3) una persona que audita un curso de estudio; (4) una persona que oye (en un caso de la corte) con la capacidad de juzgar.

En los primeros años del desarrollo de la auditoría pública en Gran Bretaña, Michel et al. (2005) refieren que la función de auditoría pública en el gobierno central del Reino Unido tiene una historia más larga: La mención más temprana se encuentra en la existencia de un funcionario público encargado de auditar el gasto de gobierno. En 1159, los auditores fueron establecidos bajo la Reina Elizabeth I, con la responsabilidad

formal para la auditoría de los pagos de Hacienda. Con posterioridad, esta tarea recaía en la persona del Auditor del Ministerio de Hacienda (1314). Este sistema fue eliminado gradualmente y en 1780 fueron nombrados Comisarios para la auditoría de las cuentas públicas por ley. Desde 1834 los Comisarios trabajaban en conjunto con el Interventor del Ministerio de Hacienda, quien fue encargado de controlar el tema de los fondos al gobierno.

En el siglo XVII, Gran Bretaña era apenas un mediano país comercial e industrial que producía bienes terminados; según Pereda (2002), su comercio era inferior al de Holanda y, en producción de manufactura le superaba ampliamente Francia; sin embargo, en el siglo XVIII las cosas fueron diferentes, porque se había convertido en la mayor potencia comercial e industrial del mundo.

La práctica de la auditoría en el Reino Unido se estableció firmemente hasta el advenimiento de la Revolución Industrial durante el periodo de 1840-1920, tal como lo señalan Gill y Cosserat (1996) y Ricchiute (2005). Esta profesión recibió un impulso gracias a la Ley de Sociedades de 1844. En el año 1854, para evitar que el Estado interviniera en la vida económica de las empresas, se creó el “Institute of Chartered Accountants of Scotland”: Instituto de Auditores Titulados de Escocia, primer instituto de auditores, que obtuvo la denominación de “Incorporated by Royal Charter”: carta real de reconocimiento legal de Corporación de Derecho Público. En 1879, la “Companies Act”: Ley de sociedades, impulsó la obligación a las sociedades mercantiles de disponer de un sistema de contabilidad ordenado, que mejorase la calidad de la información, previniéndose con ello la posibilidad de fraudes y errores, y disponiendo a las instituciones financieras la obligación de someter las cuentas anuales al juicio del auditor independiente.

De igual forma, el autor Napier (2010) señala que, en 1845, en el apogeo de la "manía ferroviaria", el parlamento inglés aprobó la Ley de consolidación de cláusulas de las empresas, que proporcionaba normas modelo que garantizaran los derechos y obligaciones de los accionistas que incluían requisitos para registros contables y la presentación de informes a los propietarios que se aplicaron a todas las empresas a partir de ese momento. También dio lugar a que las compañías ferroviarias debían nombrar un contador que era responsable de ingresar las transacciones de la compañía en los libros

de cuentas. Se designaron auditores del cuerpo de accionistas para examinar las cuentas, los cuales no necesariamente eran expertos contables, pero a su vez contrataban en su nombre a profesionales auditores para realizar esta tarea. El balance estaría firmado por los directores y presentado en la junta general de la empresa.

En cambio, no sucedió así con la Ley de Sociedades de 1844 que tenía requisitos similares de llevanza de contabilidad y elaboración de informes por parte de los socios auditores que tampoco tenían que ser expertos contables lo cual se convirtió en una mera figura de la actuación del auditor, tal que los informes presentados fueron considerados sin sentido por lo críticos. Sin embargo, la Ley de Sociedades de 1856 revocó la obligatoriedad de la contabilidad y auditoría que tenía la Ley de Sociedades de 1844. Esta Ley de 1856 dio lugar a un conjunto de artículos que contenían disposiciones relacionadas con los registros contables de las empresas, la preparación de un balance anual y una cuenta de ingresos y gastos, así como la auditoría de estos estados, su distribución antes de la reunión general anual a los accionistas y, finalmente, su presentación a la aprobación de los accionistas en la junta general anual. También, esta Ley mencionada a priori, proporcionó un formato para el balance general, y declararon que los auditores deberían informar si el balance general era “un balance general completo y justo, que contenga los detalles requeridos, y que esté correctamente redactado de manera que muestre una información verdadera y correcta”. (Napier, 2010, p.249)

Posteriormente, se aprobó la Ley de Compañías de 1862, que consolidó todas las leyes anteriores en un solo acto, aunque, continuó sin imponer requisitos de contabilidad, auditoría e informes, igual que la Ley de 1856 trajo un sistema de artículos que contenía reglamentación de registros contables que fueron ampliamente adoptados, tal vez en una forma modificada.

Siguiendo con los antecedentes de la auditoría en Gran Bretaña, la profesión auditora es reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el periodo de mandato de la Ley “*un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y prevención del fraude*”, (Machucca, 2007, p.52) y, que esta profesión

examinadora de la cuentas creció y desarrollo desde ese año de 1862 a 1905 en esta nación.

En cambio, en la fiscalización no fue hasta la década de 1860 cuando se dieron los primeros pasos importantes mediante la debida rendición de cuentas financieras al Parlamento. El impulsador de la reforma fue William Ewart Gladstone, quien fue ministro de Hacienda entre 1859-1866. Como canciller, Gladstone inició importantes reformas de las finanzas públicas y la rendición de cuentas parlamentaria: la ley de 1866 de Hacienda y departamentos de auditoría. El Interventor y Auditor General (CAG) fue encargado de dos funciones principales: autorizar la emisión de dinero público al Gobierno del Banco de Inglaterra, y auditar las cuentas de todos los departamentos del gobierno, así como informar al Parlamento en consecuencia.

La ley de 1866 estableció un ciclo de rendición de cuentas para los fondos públicos: La cámara de diputados autorizaba el gasto y el CAG era el encargado de controlar los fondos y auditar las cuentas producidas por los departamentos; luego, los resultados de sus investigaciones eran revisados por una Comisión parlamentaria, denominada Comité de cuentas públicas (PAC) de la Cámara de los Comunes del Reino Unido fundado en 1861 por Gladstone.

Desde la década de 1870 se estableció un comité que examina las cuentas del gobierno por mandato de la Cámara del Parlamento, y también tuvo a su cargo la revisión de altos funcionarios, normalmente jefes de departamentos. El mencionado comité, tal como lo señala Yamamoto (2007), por tradición está bajo la presidencia de un miembro superior del principal partido de la oposición. Este comité examina, por encargo de la Cámara, las cuentas que el Gobierno somete a su consideración. La base jurídica que tenían el Ministerio de Hacienda y los departamentos de auditoría fue la ley de 1921, la cual permite al CAG utilizar los sistemas departamentales de control para poder examinar una muestra de las transacciones, no todas las transacciones, como se hacía desde 1870. Esta ley también requirió que la CAG informara al Parlamento en qué se había gastado dinero de acuerdo con los lineamientos por él establecidos.

Un factor determinante en la introducción de la auditoría a la información financiera presentada a los accionistas estuvo en la constitución de las empresas comerciales e industriales en sociedades anónimas. Fue en el año de 1900 cuando se hizo obligatorio

el auditar este tipo de sociedades. Otro elemento concluyente, de acuerdo con Brown (1962), fue la revolución industrial, la cual hizo posible el surgimiento de operaciones a gran escala que condujo al desarrollo de las grandes Corporaciones.

La profesión de auditor se fue difundiendo hacia los Estados Unidos debido a que los inversionistas británicos y suizos demandaron servicio de auditoría. Fueron entonces requeridos los auditores británicos, debido al incipiente desarrollo que en este sentido había en el país norteamericano. Sin embargo, esta nación llegó a convertirse luego en el país vanguardista y paradigmático de las Normas de Auditoría y Principios Contables de Aceptación General a través de sus organismos propulsores. No obstante, de acuerdo con Teck-Heang y Azham (2008), el nacimiento en las sociedades de la auditoría del apartado de la cuenta de pérdidas y ganancias sólo fue un hecho obligatorio con la promulgación de la Ley de sociedades de 1948 en el Reino Unido.

En lo que respecta al sector público, a partir de 1983 comienza a operar la National Audit Office (NAO): Oficina Nacional de Auditoría. Este ente de fiscalización superior debía seguir un proceso de control interno que fijaba un Consejo de Desarrollo para definir los objetivos de la Oficina y la forma de alcanzarlos, así como para revisar en reuniones semanales el avance en el cumplimiento de las metas programadas. El control interno era llevado por un equipo especializado en el manejo integral del riesgo y en la búsqueda de una continua certificación en la calidad. Este Consejo emitía reportes periódicos en los que se fijaban los estándares con los que opera la Oficina y contaba con un Comité de Auditoría encargado de revisar los procedimientos internos de manejo de calidad y difusión de su trabajo. (NAO, 2022, párr.1)

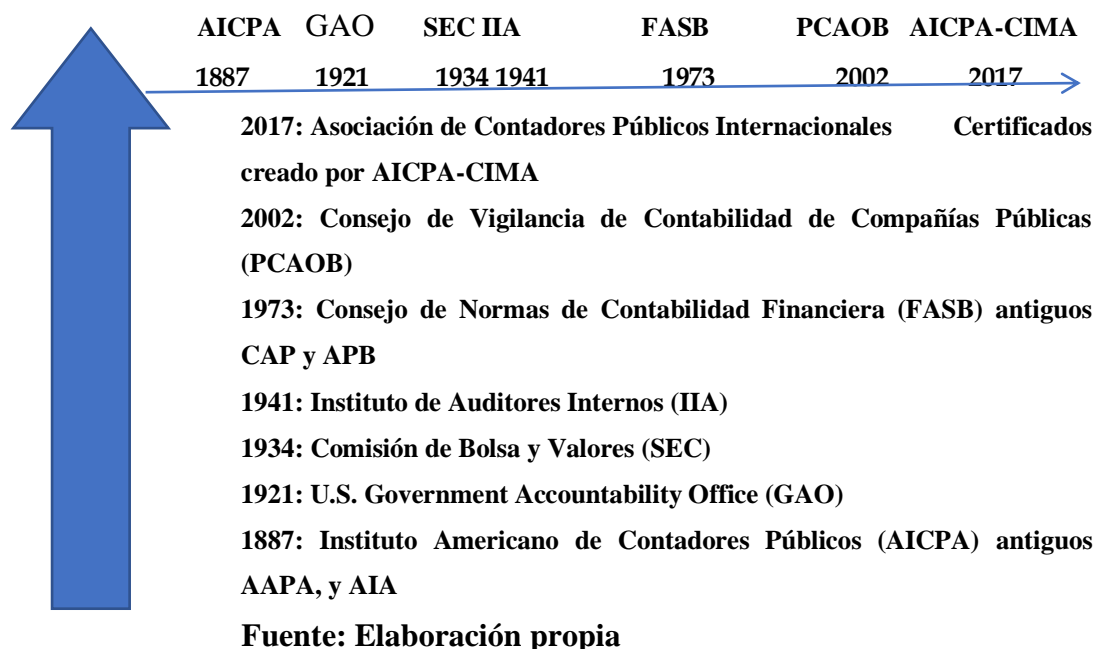
Con relación a las auditorías, la NAO contaba con una metodología de definición de los temas a examinar, a partir de un cuidadoso examen de riesgos del gobierno corporativo y del desarrollo financiero de las entidades. Además, esta cuenta con poco más de 800 personas para cumplir sus labores lo cual mantiene un funcionamiento acorde a la magnitud de sus demandas.

1.2.2 Antecedentes de la auditoría y fiscalización en los Estados Unidos de América y sus organismos reguladores

En lo que respecta a los antecedentes históricos de la auditoría en los Estados Unidos, la literatura es escasa, salvo a Gironella (2002), quien describe en su obra un compendio completo y casi exclusivo sobre esta realidad. De acuerdo con este autor, el sistema financiero norteamericano comenzó a implantarse a través de los bancos: The Bank of North America (1781), The Bank of New York, inaugurado en 1874 y The Bank of The United States (1791), cuyo progreso fue impulsado por el desarrollo del sistema ferroviario, que promovió principalmente el comercio en este país. Este avance contribuyó el abaratamiento de los costes de transporte y, por otra parte, en lo que respecta a la industrialización, facilitó el intercambio de mercancías entre proveedores y clientes.

Para ilustrar como fueron apareciendo y desarrollándose los organismos reguladores en la auditoría ver ejemplos de eje temporal en fichero adjunto:

Figura 2: Antecedentes de la Auditoría en Estados Unidos de América y organismos reguladores



En el desarrollo de la auditoría en el siglo XIX, se puede observar que durante esta primera etapa no había personal en las empresas e industrias capacitado en contabilidad y finanzas, lo cual obligaba a los banqueros otorgar los créditos basados en

las referencias y recomendaciones que obtenían de los vecinos, de los ministros del evangelio, de los proveedores y de sus clientes. El crédito era soportado de acuerdo con el cumplimiento de sus compromisos y la estimación de la riqueza que poseían.

En este contexto, a partir de 1850 el papel de la agencia de informes fue crucial porque facilitaban a los clientes información acerca de los saldos de partidas del balance de situación mencionadas a priori. Sin embargo, no había personas independientes ni expertos contables que avalaran esa información como pudieron ser auditores de cuentas posteriormente

A lo anterior se añade, según Gironella (2002), que el mayor crecimiento económico lo experimentó Estados Unidos luego de la guerra civil que terminó en 1865 y este crecimiento se dio hasta 1896, precisamente cuando surge el título de Contador Público (Certified Public Accountant) en el Estado de New York.

El primero de los organismos reguladores, es el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Este instituto se constituye en la organización nacional y profesional para todos los contadores públicos certificados a partir de 1957. No obstante, tuvo denominaciones anteriores en sus predecesores: Asociación Americana de Contadores Públicos (AAPA), que se remonta a 1887, la cual fue sustituida a partir de 1916 por el American Institute of Accountants (AIA).

En 1897 en la AAPA se establecieron tres comités: Comité de finanzas y auditoría; Comité de elecciones, calificaciones y exámenes; y el Comité de estatutos. Con respecto al Comité de finanzas y auditoría, este surge en 1916 en el contexto de la auditoría norteamericana que a lo largo de la historia de la auditoría en este país han dictado normas y procedimientos de naturaleza nacional e internacional.

Los procedimientos de auditoría comenzaron a ser el objeto de la AIA y en el año 1929 (poco antes de la crisis bursátil y bajo el patrocinio del Federal Reserve Board) presenta un documento con el título de Verification of Financial Statements. El mismo era una revisión y actualización del Boletín de 1917 llamado "Uniform Accounting". El cuerpo fundamental de este documento indicaba los procedimientos de auditoría a aplicar, por área del balance general o estado de resultados, con el fin específico de solicitar crédito, indicando modelos normalizados de estos documentos.

En 1936, la AIA emite un documento denominado “Examination of financial statements by independent public accountants”, el cual comienza indicando su aplicación, con fines de auditorías en las cuentas anuales para solicitar créditos o para los informes anuales de los accionistas. Resalta en él la importancia que se le comienza a dar al “estado o cuenta de ganancias y pérdidas”, debido a la trascendencia que tenía para los inversores y accionistas.

Por otra parte, los procedimientos de auditoría se aplican por áreas: al balance general o a la cuenta de ganancias y pérdidas. Señala además la aplicación uniforme de los principios de contabilidad ya expresados en la teoría contable desarrollada para ese tiempo, entre ellos el principio de coste para valorar los activos fijos intangibles o inmovilizado material; el concepto de empresa en funcionamiento; la aplicación del menor valor entre el precio de adquisición y el del mercado para los inventarios de mercancías; así como el principio de devengo a los ingresos y gastos.

Posteriormente, la AIA establece nuevos procedimientos de auditoría que le dieron valor a los inventarios y cuentas por cobrar: implanta la presencia física del auditor en los procedimientos alternos de su comprobación, en la verificación de la toma física de inventarios (lo cual continúa aplicándose hoy día para prevenir este tipo de fraude). En el caso de los deudores comienzan a aplicarse procedimientos obligatorios de confirmación de cuentas por cobrar (lo cual es una práctica habitual actualmente), al igual que procedimientos alternativos para la comprobación. En caso de no responder éstos, las cartas de confirmación. Destaca también el publicado en 1954 por el ahora AICPA, denominado “Generally accepted auditing standards, their significance and scope”.

El marco regulador de la auditoría se desarrolla primero en el sector privado y desde allí se fueron tomando los modelos que conformaron las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales fueron impulsadas primeramente en América del Norte mediante la Government Accountability Office (GAO), creada mediante la Ley de presupuesto y contabilidad de 1921 con dependencia del congreso.

Rodríguez Ariza (2006) presenta la GAO como la institución de control externo norteamericana independiente del ejecutivo. La GAO, comúnmente conocida como el

organismo de control del Congreso. Asiste al congreso norteamericano en sus funciones constitucionales, teniendo plena autoridad para investigar todo lo relacionado con los ingresos, gastos y la aplicación de los fondos públicos, haciendo recomendaciones para mejorar la economía y la eficiencia del gasto público. Sus funciones se realizan de acuerdo con la ley y, en particular, en su función auditora se aplican los estándares profesionales recogidos en Normas de Auditoría Pública Generalmente Aceptadas.

Con la aprobación de la The Budget and Accounting Act de 1921, la GAO se estableció como una entidad independiente creada para investigar cómo se gastaba el dinero público ante la preocupación por el crecimiento de la deuda pública tras la Primera Guerra Mundial. Durante los primeros veinte años de existencia su trabajo consistió, principalmente, en la revisión material de la documentación contable; y tras la Segunda Guerra Mundial comenzó con las auditorías financieras globales. A partir de los años sesenta, la institución va introduciéndose poco a poco en el tipo de trabajo que lleva a cabo hoy en día, la evaluación de programas mediante la auditoría operativa que examina si los programas públicos alcanzan sus objetivos. Rodríguez Ariza (2006)

En el informe de la (GAO, 2011, p.2) se relata que esta Oficina contralora inició su desempeño con un enfoque como auditor financiero en su trabajo mediante la revisión de comprobantes. Luego de los años 60, la visión fue la de auditoría de gestión, evaluando si los programas están cumpliendo sus objetivos. En 1972 comenzó la edición del libro amarillo que contiene las Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas “Generally Accepted Government Auditing Standards” (GAGAS-NAGAS), las cuales si bien comenzaron a publicarse en los Boletines (Statement on Auditing Estándar – SAS) emitidos por Committee on Auditing Procedures (CAP) en el año 1948, fueron aprobadas por el Comptroller General de los Estados Unidos en 1972 y son de obligado cumplimiento, no sólo para sus propios auditores, sino también para otras instituciones de auditoría públicas y privadas, de ámbito federal, estatal y local.

El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor y el que los auditores públicos efectúen sus trabajos con garantías de competencia, integridad, objetividad e independencia al planificar, realizar y presentar

sus informes. Deben ser observadas por los auditores cuando así lo exija la legislación aplicable. Las NAGAS son reguladas en cada país por sus leyes y normas.

En tercer lugar, otro organismo propulsor que dictó normas y procedimientos de auditoría en el sector privado fue la Securities and Exchange Commission (SEC): Comisión de Bolsa y Valores, creada en 1934 como producto de la Ley de valores y bolsa (Esta Ley posee mucha similitud, en cuanto a funciones reguladoras, con la Comisión Nacional para el Mercado de Valores de España). Tiene sus orígenes en el cambio operado en la información financiera que debían presentar las sociedades que cotizaban en el mercado bursátil en New York (1929) a raíz de la caída de la Bolsa de EE. UU.

Para llegar a tal cambio se realizó una investigación por parte del Comité del Senado norteamericano en la Banca y Moneda, cuyo corolario fue la promulgación de las dos leyes federales, la primera llamada Ley de valores (The Securities Act) de 1933, y la segunda llamada Ley de valores y bolsa de 1934 (The Securities Exchange Act). Con posterioridad, en 1935, la SEC creó la oficina del Chief Accountant (jefe de Contabilidad), para dar respuestas a todas las preguntas y dudas que se tenían de las dos leyes de valores antes promulgadas. El jefe de Contabilidad nombrado fue un contador público que dio un importante aporte al desarrollo y prestigio de la profesión contable llamado Carman G. Blough, quien se desempeñaba como analista financiero en la SEC desde 1934. La SEC dirigió sus esfuerzos a desarrollar la forma y contenido de las cuentas anuales de las sociedades.

Continuando con su labor, en 1939 la AIA, de acuerdo con la Securities and Exchange Commission Historical Society (2002) organizó el Committee on Auditing Procedures (CAP) (1939-1959), en respuesta a la serie contable de la SEC N° 4. El CAP fue la primera organización del sector privado facultado en los Estados Unidos para establecer normas de contabilidad. En 1948 el AIA actualizó la Declaración provisional de las normas de auditoría – su importancia y alcance - por la Statement on Auditing Procedures (SAP número 24). Este consejo introdujo en 1971 una norma contable denominada “Estado de cambios en la situación financiera o estado de origen y aplicación de fondos”. En la mencionada norma se establece la obligatoriedad de presentación del estado al que llamaron Estado de Cambios en la Situación Financiera,

incluyéndose junto con el Estado de Situación Patrimonial y el Estado de Resultados como un estado contable básico.

Un cuarto elemento que viene a ser determinante para el avance y la objetividad de la auditoría fue la creación de The Institute of Internal Auditors (IIA), el cual fue fundado en 1941 en los Estados Unidos, en un primer momento como una organización de carácter nacional, que con el tiempo se ha ido expandiendo a nivel internacional y actualmente cuenta con más de 175.000 miembros de 165 naciones.

Este Instituto, al agrupar auditores internos de todo el mundo, proporciona normativa y orientación al ejercicio profesional, programas de certificación para la praxis profesional, formación y desarrollo profesional (España posee actualmente 2.500 miembros en su Instituto de Auditores Internos). En relación con la IIA, la norma básica de este instituto es el fundamento de lo que es la auditoría interna, cuya actividad y naturaleza es definido en ella como la actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, creada para agregar valor y mejorar las operaciones de una entidad. En consecuencia, constituye una ayuda para el cumplimiento de los objetivos organizacionales, al contribuir con una perspectiva sistemática y organizada para evaluar y optimizar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobernanza, Gironella (2002)

Adicionalmente, el IIA cuenta con un código de ética y normas, que son de obligatorio cumplimiento. Por otra parte, tiene orientaciones ampliamente recomendadas como: Documentos de posicionamiento, Consejos para la práctica y Guías para la práctica. Todas estas orientaciones son ayudas para la praxis auditora con metodologías para actuar y también consejos para comprender las diferentes situaciones de riesgos y poder desarrollar los perfiles propios del auditor interno, estableciendo para la ejecución propia del trabajo procedimientos, programas de trabajo, herramientas y ejemplos de informes, todas las cuales se constituyen en guías y orientaciones tanto al sector público como al privado.

Posteriormente, a finales de la década de 1960 se produce una especulación en el mercado de valores originada por algunos directores de empresas que maquillaron los estados financieros con la contabilidad creativa, dando como resultado información fraudulenta, por cuanto sobrevaloraron sus beneficios con prácticas contables indebidas,

trayendo un descontento general respecto a la información financiera presentada. Con el fin de recuperar la confianza en los principios de contabilidad emitidos, se nombró una comisión presidida por Francis Wheat, ex comisario de la SEC para determinar quién debía elaborar los principios de contabilidad en EE. UU, concluyéndose que debía ser un organismo privado supervisado por la SEC.

Dentro de este marco, surge en 1973 el quinto ente regulador Financial Accounting Standards Board (FASB), organización designada en el sector privado que sustituye al Accounting Principles Board (APB), creado para desarrollar los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) en los Estados Unidos en el interés del público. Las normas emitidas por este organismo están oficialmente reconocidas como auténticas por la SEC y el AICPA y son importantes para el funcionamiento eficiente de la economía porque las decisiones sobre la asignación de recursos dependen en gran medida en la información financiera creíble, concisa y comprensible.

En octubre de 1974, debido a la presión existente en la prensa ocasionada por las acciones de la SEC sobre la profesión auditora y a cómo debía regularse ésta, el AICPA creó la comisión llamada “Comisión Cohen” en honor a su presidente, la cual tenía plena libertad y responsabilidad en la metodología empleada y en los temas a tratar en su trabajo para formular conclusiones y recomendaciones sobre las responsabilidades propias de los auditores. Entre las conclusiones y recomendaciones de la Comisión Cohen presentadas en 1978 y señaladas está la insatisfacción de los usuarios con la comunicación entre el auditor y ellos, debido a la falta de conciencia de éstos respecto a las limitaciones de la labor auditora y el desarreglo entre las responsabilidades de la dirección con las del auditor, Gironella (2002)

Al respecto, el investigador considera que esta conclusión es grave ya que pone en juego la responsabilidad del auditor ante la opinión de los usuarios. Actualmente el SAS 58 señala la responsabilidad de la administración sobre las cifras obtenidas y la responsabilidad de la firma en dar su opinión. Esta norma establece que el auditor debe planificar su examen a fin de obtener la evidencia que le permita tener la seguridad razonable acerca de que la cifras en las cuentas anuales estén libres de errores importantes, y que los principios contables usados han sido evaluados, así como las

estimaciones contables, lo que hace posible opinar adecuadamente para obtener la confianza en los mercados.

Otra de las conclusiones del Informe de Cohen se relaciona con el procedimiento que se utilizaba para comunicar el trabajo del auditor de cuentas a los usuarios, el cual no guardaba relación con los desarrollos habidos en la auditoría y con el entorno de la información financiera. Sugería en consecuencia, la adopción de un nuevo enfoque. Reconocía el informe Cohen, que la función y las responsabilidades del auditor se habían ampliado y continuarían ampliándose.

A pesar de la existencia de organismos y normas reguladores de la profesión auditora hasta aquí nombrados, a principios de este siglo XXI sucedieron casos muy sonados en quiebras de grandes empresas. Al respecto, Gironella (2002) menciona entre otras a la Enron Creditors Recovery Corporation (1985-2001) y a la WorldCom (1984-2000), donde se comprobó que lamentablemente sus directivos maquillaron sus estados financieros, ocultando pérdidas y presentando ganancias ficticias, producto de operaciones fraudulentas en detrimento de sus inversionistas; aunado a esto, la mala praxis de la auditoría financiera se hizo coparticipes de esta responsabilidad. Debido a estos hechos la confianza en los auditores se vio gravemente afectada.

En lo que respecta al caso Enron en los Estados Unidos, ejemplo claro de la contabilidad creativa, Velázquez (2006) relata que el mismo tuvo un efecto muy negativo porque esta compañía era la séptima empresa energética de esa nación y tenía presencia en más de 40 países. Esta organización constituía un holding de más de 3000 sociedades, por lo cual debía ser cuidadosamente revisada por la firma Arthur Andersen, a la cual posteriormente se le prohibió auditar a empresas públicas que cotizaban en la bolsa estadounidense por haber cometido faltas de ética profesional graves.

Como consecuencia del caso Enron, con la finalidad de restaurar la confianza de los inversores y el público en general, de proteger al inversionista y regular la actividad contable, y también para evitar futuras malas praxis de esta función auditora, tan necesaria para la transparencia y fiabilidad de los estados financieros, se promulgó en los Estados Unidos en el año 2002 la “Ley de Sarbanes Oxley”, oficialmente “Ley de Protección al Inversionista y de Reforma Contable para las Compañías Públicas”, cuyo

título oficial en inglés es “Sarbanes-Oxley Act of 2002”. También es llamada “Sox”, “SarbOx” o “SOA”.

Esta ley da lugar a la creación en el 2002 del sexto organismo regulatorio denominado “Public Company Accounting Oversight Board” (PCAOB), cuya finalidad fue la de constituirse en: un sistema de supervisión nuevo para elaborar y mantener un registro de firmas de Contadores Públicos, y practicar revisiones recurrentes a dichas firmas, así como llevar a cabo investigaciones y establecer medidas disciplinarias a las firmas que practiquen auditorías a compañías públicas y defrauden la confianza de las autoridades y del público en general.

Antes de concluir el panorama global sobre los antecedentes de los organismos propulsores que dictaron normas y procedimientos de auditoría desde 1929 a nuestros días, en los Estados Unidos, y desde allí a toda la contaduría internacional, resulta oportuno señalar que actualmente la economía crece a pasos agigantados y muchas empresas llegan a convertirse en verdaderos “titanes industriales”. Debido a la necesidad de controlar el correcto funcionamiento de las actividades financieras de las empresas, así como la transparencia de sus cifras contables, se hace indispensable la existencia de las normativas y procedimientos a seguir dictados por los organismos reguladores, lo cual trae consigo la autorregulación del sistema económico y financiero.

En relación con organismos reguladores, en enero de 2012, el AICPA formó una empresa conjunta con el Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), la cual es una asociación para contadores profesionales del Reino Unido e Irlanda creada en 1919. El CIMA ofrece entrenamiento y certificación en el área de gestión contable. En 2012 produjo la designación de Contador de Gestión Global Colegiado, en inglés Chartered Global Management Accountant (CGMA). En 2014, el AICPA y el CIMA crearon conjuntamente los Principios de contabilidad de gestión global (GMAP). Estos principios, resultado de la investigación de 20 países de los cinco continentes, tienen como objetivo orientar las mejores prácticas en la disciplina de la contabilidad de gestión. Cabe señalar que el CIMA es el organismo profesional de contabilidad más grande y líder del mundo. Con una combinación única de contabilidad de gestión, contabilidad financiera y temas centrados en el negocio, produce CGMA competentes y confiables que pueden llevar a sus organizaciones al éxito sostenible.

Finalmente, en junio de 2016, los miembros de AICPA y CIMA aprobaron la fundación de una empresa conjunta a través de la creación de una nueva asociación internacional, que vendría a ser un sexto órgano regulador. La Association of International Certified Professional Accountants se lanzó en 2017, reuniendo la experiencia y las capacidades de AICPA y CIMA para fortalecer a toda la profesión contable, tanto pública como contable de gestión, a través de una mayor defensa, mejores recursos para los miembros y una plataforma más amplia para llegar a la próxima generación. Los organismos de membresía de AICPA y CIMA permanecen y proporcionan los beneficios existentes a sus miembros.

Por las consideraciones anteriores se observa que las mismas demandas del entorno y, los escándalos financieros de grandes corporaciones han impulsado el desarrollo de las normativas para ser aplicadas tanto en el sector privado de empresas que cotizan en la bolsa de los mercados mundiales como también para evitar inclusive posibles quiebras en el sector público municipal, como el famoso caso de la ciudad de Detroit en Estados Unidos de América. De acuerdo con Sáenz de Ugarte (2013), en julio de 2013 se declaró en quiebra el ayuntamiento con una deuda de 18000 millones de dólares, la cual se pudo superar gracias a un programa de reestructuración judicial iniciado en julio 2013 terminado en diciembre de 2014.

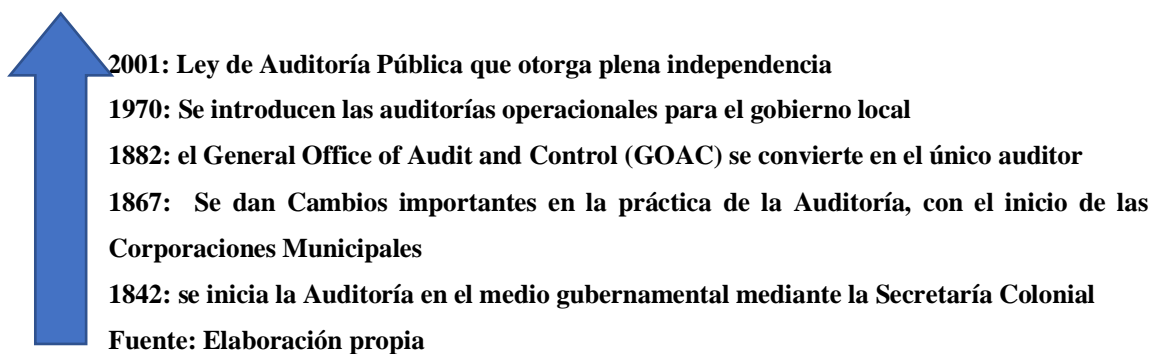
Con relación a lo anterior, Kevyn Orr el gestor puesto por un tribunal judicial declaró que terminaba con su trabajo al considerar que las medidas adoptadas habían corregido la situación de bancarrota de la ciudad y hacían posible poner fin a la administración judicial. Hecho la consideración anterior, vemos un caso de superación de una crisis de bancarrota por efectuar los correctivos necesarios, pero, es también pertinente reflexionar en la existencia del riesgo latente de no tomar medidas en el manejo de los recursos públicos y con la adecuada fiscalización se puede evitar situaciones nada favorables en las administraciones públicas del Estado y en la confianza de la opinión pública y en los mercados.

1.2.3 Antecedentes de la *auditoría* en Nueva Zelanda y su organismo regulador

OCAG

En Nueva Zelanda se puede explicar el desarrollo y evolución de la Auditoría y la Fiscalización a través de la figura N^a 3 donde se observan las respectivas fechas de gestación en las diferentes leyes y organismos que dieron lugar a este proceso.

Figura 3: Antecedentes de la Auditoría y Fiscalización en Nueva Zelanda y su organismo regulador la OCAG



Nueva Zelanda tiene una historia rica y fascinante que refleja una mezcla única de cultura maorí y europea (Irwin y Walrond, 2009). Los maoríes fueron los primeros en llegar en canoa a estas tierras desde Hawaiki hace unos 1000 años. A partir de 1840, los británicos la incluyeron a su imperio, mediante el Tratado de Waitangi, un acuerdo realizado entre la corona británica y los maoríes. Este documento estableció la ley británica en Nueva Zelanda y es considerado como el documento fundacional de ese país.

Este país se toma como antecedente de la auditoría por ser un ejemplo de superación en la gestión pública, dentro de la cual ha realizado reformas únicas en el mundo. En este aspecto se puede mencionar que Nueva Zelanda adoptó un sistema de gestión de la carrera de funcionarios similar en la contratación al sector privado. Esta situación dio pie, tal como lo señala Beyer (2009), a que de manera similar al mundo occidental se evalúen y contraten a los gerentes de servicios públicos a través de procesos competitivos y abiertos. Asimismo, en materia de contratación del personal, es el gerente quien toma la decisión final. Tiene además la libertad de administrar su personal y los recursos financieros para poder cumplir con las metas propuestas.

La auditoría estuvo referida en su apertura al medio gubernamental y se inició en la Secretaría Colonial el 01 de enero de 1842 (Michel et al, 2005). En 1846 se nombra al Dr. Knight como Auditor General, quedando desde entonces reconocida esta figura hasta la promulgación de la Ley de Auditoría Pública del 2001, mediante la cual se le otorga plena independencia administrativa, técnica y económica del Poder Ejecutivo.

A partir de 1882 el General Office of Audit and Control (OCAG), Oficina General de Auditoría y Control, se convirtió en el único auditor de municipios de Nueva Zelanda. Este logro se hizo posible gracias a una propuesta de un aumento en el alcance de la supervisión por parte de esta oficina de las finanzas del gobierno local. Fue a partir de la década de 1970, cuando se introdujeron las auditorías operacionales para el gobierno local. Luego, se puede decir que hubo dos cambios importantes en las prácticas de auditoría entre el inicio de las corporaciones municipales en Nueva Zelanda, alrededor del año 1867 y a finales de 1980. Aparte de estos cambios no se produjeron modificaciones significativas en la auditoría de los municipios de Nueva Zelanda. Pero existieron cambios graduales en la tecnología de auditoría tales como la introducción de muestreo, como se refleja tanto en la práctica del sector público como del privado según lo indica (Philip, 2011)

La OCAG se encuentra integrada por la Oficina del Contralor General, la Auditoría de Nueva Zelanda y las Auditorías del Sector Privado, éstas últimas se constituyen con una combinación de recursos materiales, personales y financieros de carácter privado y público. Para cumplir con su labor, la OCAG cuenta con un staff de 250 personas, y su objetivo principal es salvaguardar los recursos del sector público. Además, está presidida por un Auditor General, el cual es propuesto por el Parlamento y nombrado por el Gobernador General por un periodo de siete años; sólo puede ser destituido por el Gobernador General bajo la dirección y supervisión del Parlamento por causa de incapacidad, negligencia o mala conducta.

Entre las principales obligaciones, la OCAG debe auditar todos los fondos de carácter público y reservas de fondos pertenecientes al Gobierno Federal y toda la contabilidad de cualquier persona con responsabilidad en el manejo, colecta, recepción, custodia y expedición de dinero público, de igual forma, la Ley autoriza a la OCAG a establecer su programa de trabajo y a determinar el enfoque de las auditorías e

investigaciones que se realicen; pero impone la obligación correspondiente de consultar al Parlamento sobre estos asuntos y de facilitarle información al respecto para su consideración, análisis y aprobación final.

Adicionalmente, la OCAG está facultada para requerir en tiempo y forma a cualquier persona o institución pública o privada, a que le suministre información específica relacionada con sus estados contables, y tiene atribuciones para establecer procedimientos jurisdiccionales en caso de que no se le proporcione dicha información. Asimismo, goza de otros mecanismos de obtención de información como documentos y explicaciones, así como citar a particulares para que presten declaración (incluso bajo juramento) e inspeccionar cualquier cuenta bancaria cuando existan sospechas de que se ha cometido peculado o fraude.

El único límite de las atribuciones expuestas es la obligación de contar con un mandato judicial para poder ingresar en locales particulares o inspeccionar cuentas bancarias de personas físicas. Esta salvaguarda ha sido concebida, para amparar el derecho de los particulares a no verse sometidos a registros o embargos injustificados, derecho que está garantizado en la Carta Neozelandesa de Derechos y Garantías Fundamentales.

1.2.4 Antecedentes de la auditoría y la fiscalización en Australia

En Australia se puede explicar el desarrollo y evolución de la Auditoría y la Fiscalización a través de la figura N° 4 donde se ilustran las distintas fechas de gestación en las respectivas leyes y el organismo que dieron lugar a este proceso.

Figura 4: Antecedentes de la Auditoría y la fiscalización en Australia



1998: La Oficina del Auditor General se convierte en Australian National Audit Office (ANAO)

1997: Ley de Auditoría que independizó la Oficina del Auditor General del Parlamento

1901: Ley de Auditoría creada por la Oficina del Auditor General

Fuente: Elaboración propia

Se toma como referencia este país, por estar muy desarrollada en el campo de la auditoría. Según señala la Oficina Económica y Comercial de España en Sídney,

(2006), en el siglo XVI se utilizó la denominación de Terra Australis para describir las tierras que se estimaba existían en el Pacífico Sur. En 1770 el Capitán Cook desembarca por primera vez en el continente, reclamando la tierra para la corona británica y bautizándola con el nombre de Nueva Gales del Sur. La zona fue utilizada como penal desde 1788 hasta 1840.

Con posterioridad, en el año de 1830, se establece en Australia del sur una colonia integrada por inmigrantes libres y a partir de 1851 se inicia la llegada masiva de colonizadores gracias al descubrimiento de oro en Bathurst. Este hecho determinó que la población pasara de 405.000 habitantes en 1851 a 3, 7 millones de habitantes en 1900. En 1901, las seis colonias que Inglaterra había fundado se unieron para formar la Commonwealth de Australia federal, así lo indica la Oficina Económica y Comercial de España en Sídney, (2006)

A partir de mayo de 1901 comienza a reunirse en Melbourne el primer Parlamento de esta Comunidad, su tarea inmediata fue la de comenzar a construir las instituciones necesarias del gobierno nacional. Dentro de este marco, se pone en vigencia la Ley de 1901 de Auditoría, creada por la Office the Auditor General, quien durante su mandato autónomo hizo posible que se decretara, en octubre de 1997, la Ley de Auditoría que independizó esta Oficina del Parlamento. Esta nueva ley marcó una nueva era para esta oficina, la cual oficialmente se convirtió, el 1º de enero de 1998, en Australian National Audit Office (ANAO). Este hecho robusteció su independencia estructural, para el mejor desempeño del ente de fiscalización de ese país según la opinión de (Michel et al, 2005)

En lo que respecta a las funciones de la ANAO están principalmente revisar los estados financieros anuales del Gobierno y sus distintos ministerios, analizando si los fondos usados están de acuerdo con las normativas del Parlamento en el presupuesto de gasto de ese país. Su principal propósito es lograr las metas anuales y asistir como órgano consejero al Parlamento, al Gobierno y a la sociedad civil, con base en un trabajo objetivo, eficaz y eficiente, tal como lo señalan (Michel et al, 2005)

Adicionalmente, los principales objetivos de la ANAO son: Promover la legalidad y transparencia del manejo de recursos públicos, desarrollar el capital humano de la

Oficina y su infraestructura física y tecnológica, mejorar la calidad en los procesos internos e reforzar las acciones de control del ente en beneficio de Australia, implantar acciones positivas que aseguren mayor credibilidad en el ejercicio de las actividades del ente de fiscalización e incentivar una cultura de honestidad y transparencia en la función pública.

En cuanto a su estructura interna, la ANAO es dirigida por un Auditor General, quien es nombrado por el Gobernador General por un término de 10 años y se regula bajo la ley Auditor-General Act 1997. De acuerdo con esta legislación, el Auditor General es el responsable de presidir las revisiones de las funciones de todos los entes del sector público. Entre las funciones de la ANAO, según (Michel et al, 2005) destaca el desarrollar las auditorías; revisar los estados financieros de las agencias y empresas propiedad del Estado, observando que las cuentas sean verídicas y que se expresen en sus operaciones y situación financiera; y valorar la eficacia y eficiencia del gasto público. En este trabajo de fiscalizar esta entidad está autorizada para solicitar en cualquier tiempo, información que sea fundamental en el ejercicio de su labor revisora a organismos públicos, personas físicas y, en términos generales, a todo aquel que tenga información de los fondos públicos.

En cuanto a los tipos de auditoría que efectúa la ANAO destacan los de funcionamiento, financieras, objetivos compartidos, de tecnologías de la información y de riesgos. Cabe agregar, esta institución verifica las circunstancias de riesgo en las operaciones fiscales, en especial si dichas operaciones son eficaces y consistentes con los programas planificados en la legislación y norma correspondiente. Desde 2003, tal como lo señalan (Michel et al, 2005), este organismo aplica Auditorías de Riesgo acompañadas de recomendaciones para establecer estándares de funcionamiento en el manejo de los recursos públicos. Por último, para la realización de su labor, esta cuenta con un personal permanente de 280 personas. Conserva una política continua de capacitación especializada a su staff que ha contribuido en la ampliación de su rango de actuación y eficiencia de su labor.

A continuación, se verán los organismos reguladores del sector público de la fiscalización y del sector privado de la auditoría a nivel internacional

1.3 ORGANISMOS REGULADORES DEL SECTOR PÚBLICO Y DEL SECTOR PRIVADO A NIVEL INTERNACIONAL

En primer lugar, se desarrolla los organismos que regulan la actividad fiscalizadora del sector público y posteriormente a aquellos que regulan la actividad auditora en el sector privado

1.3.1 Organismos reguladores en el Sector Público

En orden de aparición como primer organismo, tenemos lo que es la Government Accountability Office (GAO), ya explicada con detalle a priori en el epígrafe 1.2.2 es un organismo fundado en 1921, que en 1972 comenzó la edición del libro amarillo que contiene las “Generally Accepted Government Auditing Standards” (GAGAS-NAGAS), cuya aplicación se dan no solo en Estados Unidos sino en muchos países del mundo donde se han adoptado estas normas, durante los siguientes años varias Entidades Fiscalizadoras Superiores emitieron normas basadas en las de la GAO, culminando con las Normas de INTOSAI en 1992, según (GAO, 2003, p.3)

La versión inicial de las Normas de Auditoría Gubernamental de los Estados Unidos de América fue publicada el 1 de agosto de 1972 por el Interventor General de los Estados Unidos, Elmer B. Staats La traducción e impresión fueron financiadas por el programa de asistencia de la Agencia de Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID), así las Normas de la GAO traducidas al español llegaron a todas las Intervenciones Generales de América Latina 60 días después de su publicación en los EE. UU, señala (GAO, 2003, p.3).

La segunda versión de las Normas de la GAO fue publicada en inglés en 1981. En 1988 la GAO publicó la tercera edición de las Normas de Auditoría Gubernamental. El Contador Mayor de Hacienda de la República Mexicana y a la vez vicepresidente del Consorcio Internacional, Miguel Rico Ramírez, dispuso la traducción, impresión y

distribución de las Normas de la GAO. Y así sucesivamente, en 1994, en el Perú, la Organización Latinoamericana de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS, ex ILACIF) en colaboración con la Contraloría General de la República del Perú, se ofreció la traducción de la cuarta revisión de las Normas de la GAO que fueron publicados por USAID y distribuidas por el Consorcio Internacional de Administración Financiera Gubernamental, señala la (GAO, 2003, p.3)

Luego ha habido más actualizaciones, 2004, 2011 y la de 2018 fue a la fecha del presente trabajo, la última revisión. Cabe agregar, que la revisión de las normas incorpora el trabajo de campo y las normas de los informes de auditoría que emitió el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA). Asimismo, la Ley Sarbanes Oxley otorga al Consejo de Supervisión de Contabilidad de las Empresas Públicas (PCAOB) la autoridad para establecer normas de auditoría que deberán utilizar las Firmas de Auditoría registradas al preparar y emitir informes de auditoría para compañías públicas. Ya que el PCAOB promulga normas de auditoría para auditar estas entidades, la GAO continuará supervisando estrechamente las acciones de los entes emisores de normas y emitirá las guías aclaratorias que sean necesarias sobre la incorporación de futuras normas que establezca cualquiera de los organismos encargados de establecerlas.

Por las consideraciones anteriores, la GAO sigue teniendo influencia tanto en los Estados Unidos de América como a nivel internacional ya que muchas empresas públicas que son reguladas dentro de este país tienen subsidiarias en diferentes países del mundo y se rigen al emitir informes financieros por las normas emitidas tanto por la GAO como por el AICPA. Es de esperar, en un futuro próximo que se logre un acuerdo de convergencia de normas del sector público, dado la tendencia en el siglo XXI del actual fenómeno de globalización pues, ya conocido de convergencias (US GAAP – NIIF) del AICPA e IASB respectivamente, aun cuando en Latinoamérica la GAO ha tenido mucha influencia como se ve en cada una de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de estos países como por ejemplo, de México, Perú, Argentina, entre otros miembros de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) la adopción de las normas de la INTOSAI, integrándolas a su normativa del sector público.

En segundo lugar, está la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (en adelante, INTOSAI) es la organización central para la fiscalización pública exterior. Ha sido fundada en el año 1953 por iniciativa del presidente de la Entidad Fiscalizadora Superior de Cuba, Emilio Fernández Camus, en acuerdo con 34 Entidades Fiscalizadoras Superiores en adelante (EFS) que se reunieron para el primer Congreso de la INTOSAI en la Habana. Hoy, la INTOSAI tiene 194 Miembros de Pleno Derecho, 5 Miembros Asociados y 1 Miembro Afiliado. Cabe destacar, que desde más de 50 años la INTOSAI ha suministrado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto robustecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países miembros. Asimismo, esta es un organismo autónomo, independiente y apolítico. Es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC).

En su desarrollo la INTOSAI ha realizado una serie de declaraciones para guiar a las EFS a adoptar una serie de principios y estrategias para su funcionamiento cabal y con integridad a fin de brindar a los ciudadanos eficientes mecanismos de control de los recursos públicos a través de sus fiscalizaciones.

La primera ha sido la Declaración de Lima en 1977, (INTOSAI, 2003), cuyo objetivo principal consiste en reclamar la independencia de la auditoría gubernamental externa. Una Entidad Fiscalizadora Superior que no corresponde a esta exigencia de ser independiente no cumple con el estándar previsto. La Declaración de Lima presenta un resumen de los principios básicos de la auditoría gubernamental y de sus instituciones que se precisan para poder conseguir resultados de auditoría independientes y objetivos. Posteriormente, la Declaración de México en 2007 establece entre los principios básicos de la independencia de las EFS los siguientes: la existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal apropiado y eficaz; la independencia de la autoridad superior de la EFS, y de los miembros colegiados, incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus obligaciones lo cual es inherente para llevar a cabo sus funciones. Define un mandato suficientemente amplio y facultades plenamente discrecionales en el cumplimiento de las funciones de la EFS; asimismo, y un acceso absoluto a la información. Por otra parte, considera el derecho y la obligación de

informar sobre su trabajo, libertad de decidir el contenido y la oportunidad (momento) de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación. Asimismo, justifica la existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la EFS y la autonomía financiera y gerencial/administrativa, correspondiente con la disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados para que una EFS sea independiente.

En 2011 la Asamblea General de las Naciones Unidas aprueba la Resolución A/66/209 sobre la independencia de las EFS. El sexagésimo sexto período de sesiones de la Asamblea General de las Naciones Unidas ha aprobado el día 22 de diciembre de 2011 la resolución para el "Fomento de la Eficiencia, Eficacia, Rendición de Cuentas y Transparencia de la Administración Pública a través del Fortalecimiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores" según (ONU, 2012,p.1) .Este gran éxito sólo ha sido posible gracias al fuerte apoyo por parte de toda la comunidad de la INTOSAI que ha creado la base necesaria en su ámbito nacional. Con ello se ha vivido y llevado a la práctica el lema común de la INTOSAI "Experientia mutua omnibus prodest" tal como lo señala (INTOSAI, 2004, p.9)

Con referencia a lo anterior, esta decisión de la Asamblea General de las Naciones Unidas representa un hito histórico en los casi sesenta años de la existencia de la INTOSAI. Con ello las Naciones Unidas reconocen que:

- Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden realizar sus deberes de forma objetiva y eficiente si gozan de independencia de la entidad auditada y en el caso que estén protegidas contra cualquier influencia por parte de terceros;
 - Las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen un papel importante en el fomento la eficiencia, eficacia, rendición de cuentas y transparencia de la administración pública lo que fortalece la realización de los objetivos y prioridades de desarrollo tanto nacionales como internacionales y en especial los Objetivos de Desarrollo del Milenio de las Naciones Unidas.
- (ONU, 2012, p.1)

La INTOSAI, ha hecho otras declaraciones como la de Beijín 2013, donde se enfatiza sobre el papel clave que ha tenido en la promoción de la buena gobernanza al permitir a las EFS ayudar a sus respectivos gobiernos a mejorar su desempeño, potenciar la transparencia, garantizar la rendición de cuentas, mantener la credibilidad, luchar contra la corrupción, promover la confianza pública y proteger los intereses de sus ciudadanos; otro pronunciamiento como lo ocurrido en el Foro de París en 2015 el

cual se realizó solo para las EFS con competencias o funciones jurisdiccionales como la tiene por ejemplo el Tribunal de Cuentas de España, el de Francia, Portugal, Chile y de Italia por mencionar algunos donde resaltan los valores comunes que deben cumplir entre estos tenemos extraídos de la Declaración de París de las Entidades fiscalizadoras superiores con funciones jurisdiccionales señala los valores comunes tales como la independencia; la legalidad y objetividad; el respeto a los derechos de las personas; la imparcialidad y transparencia, y la rendición de cuentas que destaca los poderes jurisdiccionales atribuidos a las EFS son el fundamento de la posibilidad de perseguir de forma más eficaz y directa la responsabilidad de los gestores del dinero público (INTOSAI, 2016).

La INTOSAI ha desarrollado un plan estratégico para los próximos años plateado en el siguiente Tabla N°1. Ver Anexo 2

También, podemos resaltar el plan estratégico 2017-2022 con el fin de contribuir con los Objetivos del Desarrollo Sostenible en adelante (ODS), y cumplir la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible de la Naciones Unidas, donde, entre lo más importante, tenemos: fin de la pobreza, cero hambre, salud y bienestar, educación de calidad, agua limpia y saneamiento, igualdad de género, reducción de las desigualdades, paz, justicia e instituciones sólidas entre otros. (INTOSAI, 2016)

Los esfuerzos de la INTOSAI también se centran en ayudar a las EFS en cuatro amplias categorías en las que es de esperar que las EFS hagan contribuciones valiosas a los esfuerzos de seguimiento y revisión de los ODS a nivel nacional, regional y mundial, y fomenten la aplicación sobre varias cuestiones, entre ellas mejor contabilidad y auditoría gubernamental que sean coherentes con los mandatos de las EFS:

1. Evaluar la preparación de los gobiernos nacionales para aplicar, monitorear e informar sobre el progreso de los ODS y posteriormente para auditar su funcionamiento y la fiabilidad de los datos que producen;

2. Empezar auditorías de desempeño que examinen la economía, eficiencia y eficacia de los programas gubernamentales clave que contribuyen a aspectos específicos de los ODS;

3. Evaluar y apoyar, según el caso, la aplicación del ODS 16, que se refiere en parte a instituciones transparentes, eficientes y responsables; y el ODS 17, que tiene que ver con asociaciones y medios de aplicación; y

4. Ser modelos de transparencia y rendición de cuentas en sus propias operaciones, incluida la auditoría y la presentación de informes.

Este último punto nos señala lo importancia de los informes de fiscalización emitidos por los OCEX españoles para cumplir con la transparencia en la rendición de cuentas, de manera de contribuir junto con las otras fiscalizaciones los objetivos señalados en la Agenda 2030. (véase INTOSAI, 2016)

Posteriormente se puede señalar al Tribunal de Cuentas de Europa que es el auditor externo creado en 1977 a iniciativa del Parlamento Europeo y es una institución de la Unión de pleno derecho desde 1993 con el tratado de Maastricht, con el cual obtuvo el mismo rango que la Comisión, el Consejo y el Parlamento definiendo claramente su jerarquía y autoridad. Desde entonces, ha asistido al Parlamento Europeo y al Consejo en el ejercicio de sus funciones de control en la ejecución del presupuesto. El TCE es un órgano colegiado compuesto por veintiocho Miembros, uno por cada Estado miembro, (desde el Tratado de Niza en 1991), nombrados por el Consejo previa consulta con el Parlamento Europeo para un mandato de seis años renovable. Los Miembros eligen a uno de ellos presidente del Tribunal por un período de tres años renovable. La Función de este órgano es la de comprobar que los fondos de la Unión Europea (en adelante, UE) se perciben y se utilizan correctamente; además de contribuir a mejorar la gestión financiera de la misma.

Dentro de su programación, lleva a cabo tres tipos de auditorías:

- Auditorías financieras (en las que comprueba si las cuentas reflejan fielmente la situación financiera, los resultados y los flujos de tesorería de un determinado ejercicio) Preguntas de auditoría habituales: ¿son completos y exactos (fiables) los estados financieros? ¿Reflejan fielmente la situación y los resultados financieros y los flujos de tesorería del ejercicio, de cumplimiento con el marco de información financiera aplicable?
- Auditorías de cumplimiento (en las que comprueba si las transacciones financieras se ajustan a la normativa) Preguntas de auditoría habituales: ¿se

calculan correctamente las operaciones de ingresos y gastos de la UE? ¿Son conformes a las exigencias de los marcos legal y reglamentario aplicables?

- Auditorías de gestión o de resultados (en las que comprueba si la financiación de la UE ha alcanzado sus objetivos con el menor número de recursos posible y de la manera más económica,). Preguntas de auditoría habituales: ¿permiten los fondos de la UE una optimización de recursos? ¿Se han mantenido al mínimo los fondos empleados (economía)? ¿Se han logrado los resultados con el menor número de recursos posible (eficiencia)? ¿Se han cumplido los objetivos de gasto o políticos (eficacia)?

El Tribunal de Cuentas de Europa (en adelante, TCE), en su calidad de auditor externo independiente de la UE, vela por los intereses de los contribuyentes europeos. Aunque el ente no tiene capacidad jurídica, contribuye a mejorar la gestión del presupuesto por parte de la Comisión Europea e informa sobre las finanzas de la Unión.

El TCE realiza una serie de actividades como:

- Auditar los ingresos y los gastos de la Unión para verificar que la percepción, uso, rentabilidad y contabilidad de los fondos son los correctos.
- Supervisar a cualquier persona u organización que maneje fondos de este ente, en particular mediante controles puntuales en las instituciones europeas (especialmente en la Comisión), los Estados miembros y los países que reciben ayuda de esta institución.
- Elaborar conclusiones y recomendaciones dirigidas a la Comisión Europea y los Gobiernos nacionales en sus informes de auditoría.
- Informa de sus sospechas de fraude, corrupción u otras actividades ilegales a la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).
- Elaborar un informe anual para el Parlamento Europeo y el Consejo de este organismo, que el Parlamento examina antes de aprobar la gestión del presupuesto de la Unión por parte de la Comisión.
- Facilitar dictámenes periciales a los responsables políticos de esta entidad sobre cómo mejorar la gestión financiera y la rendición de cuentas a los ciudadanos. (UE, 2019)

Además, este organismo publica dictámenes sobre la legislación preparatoria que incidirá en la gestión financiera de esta alianza europea de naciones, así como documentos de posición, estudios y publicaciones específicas sobre cuestiones relacionadas con las finanzas públicas de la misma. Los informes de auditoría del Tribunal exponen de forma clara y concisa sus resultados, conclusiones y recomendaciones, acompañados de las respuestas de los organismos auditados. Contribuyen a garantizar la transparencia del proceso de auditoría y aportan una contribución importante al proceso de rendición de cuentas de esta Comunidad de Naciones. Los informes del Tribunal son utilizados por el Parlamento Europeo y el Consejo en el marco del procedimiento anual de aprobación de la gestión para que los responsables de gestionar el presupuesto cumplan su obligación de rendir cuentas.

Este órgano establece la reciente estrategia abarca los años comprendidos entre 2018 y 2020 inclusive, y se centra en reforzar la confianza en la entidad europea a través de una fiscalización independiente y de la comunicación de los aspectos que funcionan y no funcionan en la realización del gasto y otras actividades de este organismo. (UE, 2019)

Otro órgano de control externo es la EUROSAI (European Organisation of Supreme Audit Institutions) que es uno de los Grupos Regionales de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), este organismo europeo se constituyó en 1990 con 30 miembros (las EFS de 29 Estados europeos y el Tribunal de Cuentas Europeo). En la actualidad el número de miembros asciende a 50 EFS (las de 49 Estados europeos y el Tribunal de Cuentas Europeo).

En una región diversa que representa a EFS con diferentes modelos de organización, mandatos, necesidades y prioridades, la entidad trabaja en cinco idiomas oficiales. El primer Plan Estratégico de esta comprendió el período 2011-2017 y sus actividades se cubrieron en gran medida mediante un fuerte enfoque inclusivo. Luego de una autoevaluación realizada en 2015-2016 se confirmó que el papel de esta organización de entidades fiscalizadoras como plataforma para el intercambio de conocimientos y de creación de capacidad es valorado por sus miembros.

Los valores son los principales impulsores de la institución de entes fiscalizadores y su funcionamiento, influyen en las prioridades y en la forma en que los miembros interactúan entre sí. Existen dos tipos de valores: el primer tipo se refiere a valores fundamentales. El segundo tipo trata de valores instrumentales.

Valores fundamentales:

- Independencia – no somos una organización política.
- Profesionalidad – observamos altos estándares profesionales y actuamos con integridad.
- Inclusividad – valoramos la diversidad de las cincuenta EFS miembros y su personal, y damos alcance a todos los miembros.

Valores instrumentales:

- Cooperación – compartimos conocimientos y aprendemos los unos de los otros.
- Innovación – no somos inmovilistas y nos esforzamos en lograr una cultura innovadora de aprendizaje y de mejora, al tiempo que promovemos modelos sostenibles y eficientes de intercambio de conocimientos.
- Capacidad de respuesta – respondemos a los problemas emergentes en la región. (EUROSAI, 2017, p.8)

Hacia el 2024 la Organización de Entidades Fiscalizadoras en Europa supone haber hecho la transición hasta convertirse en un intermediario y facilitador de conocimientos ágil y orientado a la demanda, que responda a las necesidades específicas de desarrollo de sus miembros, a los distintos contextos sociales y administrativos en que operan y a los recursos disponibles. En un mundo muy cambiante, esta transición es indispensable para que este organismo siga siendo relevante y atractiva para sus miembros, ahora y en el futuro. Esta búsqueda se basará en dos objetivos estratégicos:

1. Apoyar fiscalizaciones eficaces, innovadoras y pertinentes promoviendo e intermediando en favor de la cooperación profesional;
2. Ayudar a las EFS a hacer frente a las nuevas oportunidades y desafíos, apoyando y facilitando su desarrollo de capacidad institucional. Trabajando en torno a estos objetivos, la institución apoyará a sus EFS miembros en la realización de

fiscalizaciones de alta calidad y en el fortalecimiento de la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad de su administración y las entidades del sector público en sus respectivos países. (EUROSAI, 2017, p.10)

Posteriormente en 1997 surgió el IPSASB en inglés The International Public Sector Accounting Standards Board. Por su parte, este Consejo desde 1997, ha desarrollado y emitido un conjunto de 38 normas de acumulación (cuatro de los cuales han sido, o están en proceso de ser, retirados), tres guías de práctica recomendadas, que brindan orientación sobre las áreas más amplias de la información financiera fuera del área. estados financieros, y un estándar de base de efectivo para países que avanzan hacia una contabilidad de acumulación total. En octubre de 2014, el IPSASB emitió el primer marco conceptual global para las entidades del sector público.

La estrategia avanzada del IPSASB a partir de 2015 tiene un único objetivo estratégico que es el fortalecimiento de la gestión financiera pública y el conocimiento a nivel global a través de la adopción cada vez mayor de las International Public Sector Accounting Standards basadas en el principio de devengo por parte de la Junta independiente que desarrolla las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público en adelante (IPSAS) por en primer lugar el desarrollo de las normas de información financiera del sector público de alta calidad, y de otras publicaciones para el sector público; como de la sensibilización de la IPSAS y los beneficios de su adopción.

El IPSASB sigue un debido proceso muy estructurado y abierto al público en el desarrollo de todas las IPSAS, por lo cual ofrece la oportunidad para que todos los interesados en la información financiera en el sector público, incluidos los preparadores y usuarios directamente afectados por las IPSAS, den a conocer sus opiniones a la IPSASB, y asegurarse de que sus puntos de vista son considerados en el desarrollo normativo proceso.

Esto apuntala las actividades de desarrollo de normas y orientación de IPSASB que, en 2015, tras el informe del Grupo de Revisión de Gobernanza, se estableció el Comité de Interés Público (PIC). El cometido de este Comité promover el interés público en el establecimiento de normas del IPSASB para lo cual este deberá:

- Revisar los términos de referencia de la IPSASB;
- Revisar los informes del Comité de Nominaciones de IFAC sobre los procedimientos y procesos para la nominación y nombramiento de los miembros del IPSASB y asesorar a la IFAC sobre cualquier cambio propuesto; y
- Revisar los informes del IPSASB sobre procedimientos y procesos para la formulación de estrategia y plan de trabajo; y desarrollo de las IPSAS.

Actualmente está compuesto por personeros provenientes del Fondo Monetario Internacional, La INTOSAI, La Organización y Desarrollo Económicos y el Grupo del Banco Mundial, que representan los organismos de escala multilateral. (OECD, 2022)

1.3.2 Organismos reguladores en el Sector Privado

El primer organismo en el sector privado internacionalmente es el IASB antiguo (IASC) fue fundado en 1973 Y según IFRS (2017) su misión es desarrollar Normas NIIF que aporten transparencia, rendición de cuentas y eficiencia a los mercados financieros de todo el mundo. Su trabajo sirve al interés público al incentivar la confianza, el crecimiento y la estabilidad financiera a largo plazo en la economía mundial. Actualmente tiene 150 empleados de 30 nacionalidades para cumplir su función. Esta institución se originó debido al acuerdo suscrito por las organizaciones de profesionales contables de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos. Luego, el proceso de reestructuración del IASB comenzó en 1997 aunque el documento final fue aprobado en 1999, dicho documento supuso el inicio de la reestructuración necesaria surgida como respuesta a las exigencias de los mercados de capitales y la IOSCO, y especialmente como un intento de que la SEC estadounidense cambiara su visión de las NIIF y comenzara a considerarlas como normas contables de la más elevada calidad.

En abril de 2001 el IASB asume la responsabilidad de desarrollar la normativa contable internacional. A partir de ese momento, las normas se denominarán Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (International Financial Reporting Standards, IFRS), en lugar de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) (International Accounting Standards, IAS). Estas últimas siguen en vigor, pudiendo ser posteriormente revisadas o derogadas por el IASB. Estas normas si bien son específicas de la contabilidad constituyen un marco de apoyo en la práctica de la auditoría y son de obligatorio conocimiento para quienes realizan esta tarea. En la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 1) se establece que el objetivo de esta Norma consiste en:

“Establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que la comparabilidad de estos, tanto con los estados financieros de la propia entidad correspondientes a ejercicios anteriores, como con los de otras entidades. Esta Norma establece, requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, directrices para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido”. (NIC 1, 2001, p. 1)

La Junta (IASB) también es responsable de aprobar las Interpretaciones de las Normas IFRS desarrolladas por el Comité de Interpretaciones IFRS (anteriormente CINIIF). Cabe agregar que el grupo de NIIF facilita el uso de un lenguaje de contabilidad único y confiable reduce el costo de capital y reduce los costos de informes internacionales para las empresas. Los estándares IFRS se requieren actualmente en más de 140 jurisdicciones en el mundo.

Siguiendo un orden se encuentra la Fundación IFRS establecida en febrero de 2001, que es una organización internacional sin fines de lucro responsable de desarrollar un conjunto único de estándares globales de contabilidad de alta calidad, conocidos como estándares IFRS. Esta fundación la podemos ver dentro de la estructura del IASB. Por otra parte, la Fundación IFRS tiene una estructura de gobierno de tres niveles, un primer nivel dado con una Junta de expertos de establecimiento de normas independientes que son miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y que están encargados de la agenda técnica, aprobar los estándares los borradores para la discusión pública y las interpretaciones, un segundo nivel que son los Fideicomisarios de la Fundación IFRS, que se encargan de designar y supervisar a la Junta de expertos y también son responsables ante el tercer nivel que es la Junta de monitoreo. Los administradores no están involucrados en ningún asunto técnico

relacionado con los estándares IFRS. Esta responsabilidad recae únicamente en el Consejo. A continuación, el gráfico N° 1 de la estructura del IASB.

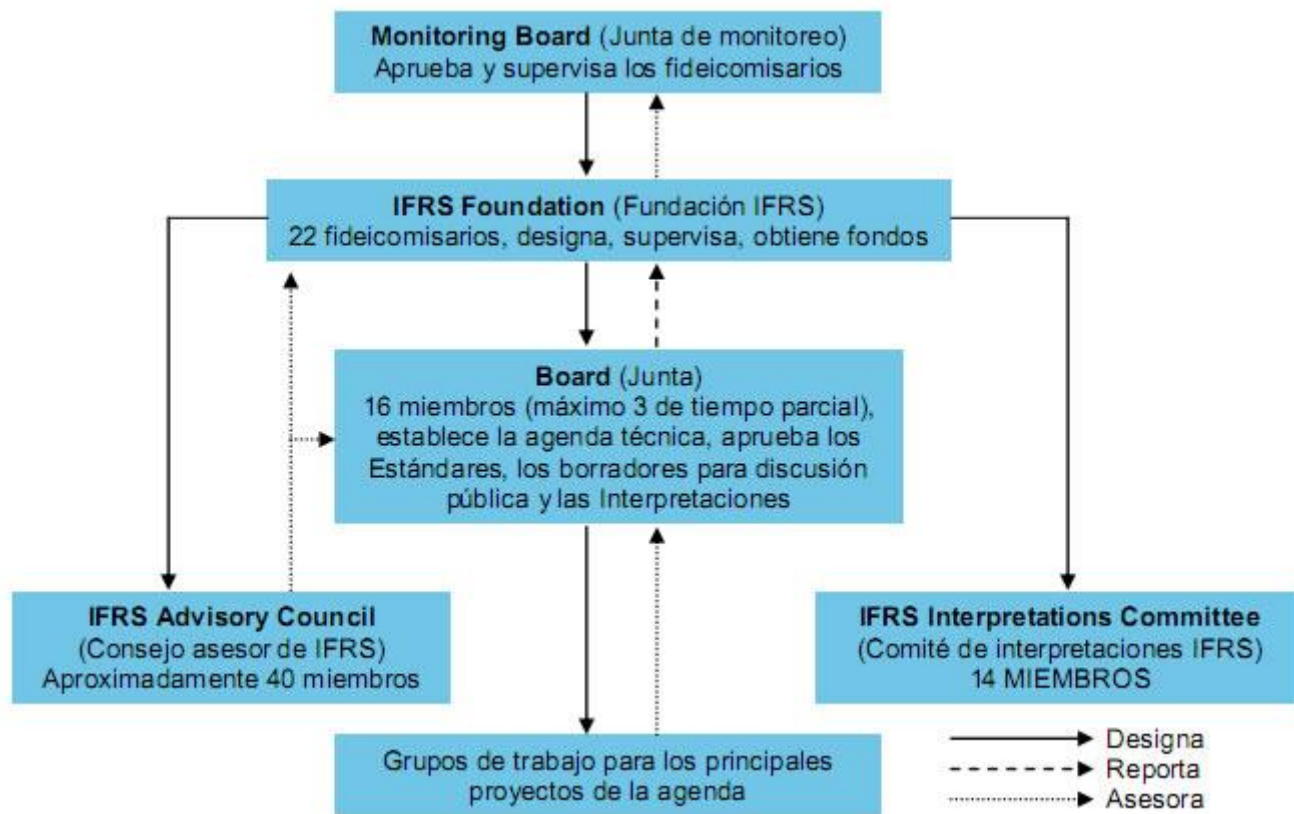


Gráfico 1: Organigrama de la nueva estructura del IASB

Gráfico N° 1 Organigrama de la nueva estructura del IASB

Fuente: IASB <https://www.nicniif.org/home/iasb/estructura-del-iasb.html#NuevaEstructura>

En relación con estas normas, poseen los dos marcos normativos (US GAAP – NIIF) que son de mayor aplicación en las empresas a nivel global y que más del 75% de las organizaciones mundiales utilizan NIIF o FASB y, aproximadamente 100 países requieren, permiten o tienen una orientación hacia la regulación contable internacional tomando como base algunos de estos marcos normativos. En consecuencia, de lo anterior, existe la necesidad de unificar las normas contables a nivel internacional con la finalidad de “aumentar la transparencia y utilidad de la información en los mercados de capitales globales, la claridad en los procesos contables bajo un modelo único, la facilidad de revisión de los estados financieros por los organismos reguladores y para poder dirigirnos hacia un idioma contable universal” (Duran et al, 2010, p.23)

Al respecto Rodríguez (2003) señala que en el otoño del 2002 tanto la Junta de Normas Contables Financieras (FASB) de los Estados Unidos como la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con base en Londres emitieron un Memorando de Entendimiento. El mismo marcó un paso significativo hacia la formalización de un compromiso por ambas Juntas de trabajar en la búsqueda de una convergencia entre las normas norteamericanas y las normas internacionales de contabilidad. Este acuerdo entre FASB e IASB representa un compromiso mutuo de adoptar soluciones compatibles y de alta calidad a los actuales y futuros temas contables.

En consonancia con este planteamiento, Deloitte (2014, p.21) informa que la Unión Europea aprobó en 2002 una Regulación (IAS Regulation) que exige a todas las empresas de la UE que cotizan en un mercado regulado (alrededor de 8.000 empresas en total) aplicar las NIIF en sus estados financieros consolidados a partir de 2005. Este requisito no sólo se aplica en los 28 países de la UE, sino también en los tres países del Espacio Económico Europeo (EEE). La mayoría de las grandes empresas en Suiza (que no es miembro de la UE ni del EEE) también utilizan las NIIF

En segundo lugar, está el IFAC que es la Federación Internacional de Contadores que se fundó el 7 de octubre de 1977 según IFAC (2022, párr. 1), en Alemania, en el 11° Congreso Mundial de Contadores, este organismo se estableció para fortalecer la profesión contable en todo el mundo en el interés público por desarrollar estándares internacionales de alta calidad en auditoría y aseguramiento, la contabilidad del sector público, la ética y la educación para los contadores profesionales y apoyando su adopción y uso. Asimismo, facilita la colaboración y la cooperación entre sus organismos miembros y con otras organizaciones internacionales; y además de portavoz internacional de la profesión contable. Actualmente, el IFAC está integrado por más de 180 miembros y asociados en más de 135 países y jurisdicciones en todo el mundo. Este organismo en sus primeras reuniones desarrolló un programa para guiar el trabajo a llevar a cabo la tarea a realizar durante sus primeros años, entre lo que estaba recopilar, analizar, la investigación y la información difundida en la gestión de las

prácticas de contabilidad pública para ayudar a los profesionales en la realización más efectiva sus prácticas. (IFAC, 2022, párr. 2)

En tercer lugar, se encuentra el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), anterior IAPC, creado en marzo de 1978 impulsado el IFAC, es un organismo de normalización independiente que sirve al interés público mediante el establecimiento de estándares internacionales de alta calidad para la auditoría, control de calidad, revisión, otros aseguramiento y servicios relacionados, y facilitando la convergencia de normas internacionales y nacionales. En sus inicios se elaboró un trabajo en tres áreas: objeto y alcance de las auditorías de los estados financieros, cartas de compromiso, y las directrices generales de auditoría. En 1991 las directrices del IAPC hoy IAASB fueron denominadas Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Definitivamente en 2002, el IAPC se convirtió en el Consejo de Normas de Aseguramiento (IAASB) Internacionales de Auditoría. En 2003, la IFAC aprobó una serie de cambios destinados, entre otras cosas, para vigorizar aún más sus procesos de implantaciones de normas, incluidas las de la IAASB, de modo que respondan al interés público. (IAASB,2019)

Posteriormente, en 2004 el IAASB comenzó el Proyecto Claridad, un programa integral para mejorar la claridad de sus NIA. Este programa consistió en la aplicación de nuevas convenciones para todas las NIA, ya sea como parte de una revisión sustantiva o por medio de una nueva redacción limitada para reflejar las nuevas convenciones y cuestiones de claridad general. En el año 2009 la Federación Internacional de Contadores (IFAC) publica una edición de las NIA; en 2013; publica la nueva edición de las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad (versión 2013) con la nueva redacción del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB) para mejorar su claridad (Proyecto de claridad). (IAASB, 2019)

La misión de la versión 2013 de estas Normas es también servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de fuertes economías internacionales, estableciendo y promoviendo la adhesión a normas de alta calidad profesional, impulsando la convergencia internacional de estas normas y difundiendo temas de interés público, donde la experiencia de la profesión es lo más

relevante. De este modo, el IAASB mejora la calidad y la uniformidad de la práctica en todo el mundo y robustece la confianza del público en la auditoría y aseguramiento de la profesión global. A nivel internacional las NIAS han ido evolucionando y diversificando su aplicación. Su éxito está dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos.

La estrategia del IAASB para 2020-2023 y el plan de trabajo para 2020-2021 establece tres objetivos estratégicos para enfocar las prioridades y los recursos del IAASB durante 2020-2023.

1. Aumentar el énfasis en los problemas emergentes para garantizar que las Normas Internacionales del IAASB proporcionen una base para compromisos de auditoría, aseguramiento y servicios relacionados de alta calidad.
2. Innovar las formas de trabajo del IAASB para fortalecer y ampliar nuestra agilidad, capacidades y capacidad para hacer el trabajo correcto en el momento correcto
3. Mantener y profundizar las relaciones con las partes interesadas para lograr estándares globalmente relevantes, progresivos y operables. (IAASB, 2022, párr. 2)

Siguiendo con los organismos propulsores, en Europa se estableció el Grupo Consultivo Europeo de Información Financiera para el sector privado en inglés European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), que es un organismo asesor que participa en el proceso de aprobación europeo de los estándares IFRS, actúa desde 2001 con el impulso de la Comisión Europea para servir el interés público pero ha sido muy reactivo en su función de propulsor de acuerdos de las NIIF, según planteamientos de la misma Comisión Europea. Por otra parte, España, recientemente hizo una incorporación en octubre 2017 a través del ICAC según publica EUROPA PRESS (2017). Sus Organizaciones Miembros son partes interesadas europeas y Organizaciones Nacionales y Organizaciones de la Sociedad Civil. Las actividades de EFRAG se organizan en dos pilares: Un pilar de información financiera: influir en el desarrollo de las normas IFRS desde una perspectiva europea y cómo contribuyen a la eficiencia de los mercados de capitales y brindar asesoramiento sobre (modificaciones a) las normas IFRS a la Comisión Europea. En segundo lugar, la misión de EFRAG es servir al interés público europeo tanto en la información financiera como en la

información de sostenibilidad mediante el desarrollo y la promoción de puntos de vista europeos en el campo de la información empresarial y mediante el desarrollo del borrador de los estándares de información de sostenibilidad de la UE. (EFRAG, 2022, párr.1)

Adicionalmente, la Comisión Europea creó un Grupo de Estudio de Asesoramiento Técnico sobre las Normas Contables en febrero de 2007 (Standards Advisory Review Group, SARG). El SARG se creó con el propósito de garantizar el equilibrio y la neutralidad de los dictámenes sobre incorporación emitidos por el EFRAG. Europa exige a las empresas cotizadas la aplicación de las NIIF a partir de 2005. Por otro lado, es importante señalar, con respecto a la contabilidad, que la Unión Europea ha promulgado algunas leyes, conocidas como Directivas, que todos los miembros de la UE y del EEE deben cumplir. Algunas de esas directivas abordan cuestiones contables, como la Directiva 2013/34 / UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y los informes relacionados.

Luego tenemos el PIOB, una junta de supervisión global independiente creada en 2005, en un esfuerzo de colaboración de IFAC y la comunidad reguladora financiera internacional. Este nuevo organismo tiene una función supervisora de la Junta Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), la Junta Internacional de Normas de Educación Contable (IAESB), la Junta Internacional de Normas de Ética para Contadores (IESBA), y el Panel Asesor de Cumplimiento de IFAC. Por otra parte, el PIOB también supervisa los respectivos Grupos Consultivos del IAASB, IAESB e IESBA. Además el PIOB de acuerdo a (IFAC, 2016), está integrado por diez miembros entre ellos tenemos a Organización Internacional de Comisiones de valores (IOSCO) (cuatro miembros), La Asociación Internacional de Supervisores de Seguros (IASIS) (un miembro), el Comité de Basilea (un miembro), el Banco Mundial (un miembro) y la Comisión Europea (dos miembros), estos miembros son nombrados por el Comité de Nominaciones del Grupo de Monitoreo (MG) sin intervención de la voz de la IFAC, salvando así este último su responsabilidad política. Desde septiembre de 2015, el PIOB emitió la Configuración estándar en el interés público, que es una descripción del modelo con el fin de proporcionar una mayor claridad y ampliar la comprensión general de las funciones de gobierno que respaldan

la configuración estándar relacionada con la auditoría. Este documento refleja el estado actual del modelo de establecimiento de normas en auditoría, garantía, ética y educación para contadores y establece los objetivos y las características de los acuerdos de gobernanza, con enlaces a la gobernanza u otros documentos que brindan más detalles, según corresponda. (PIOB, 2016)

En este orden y dirección, tenemos otro organismo europeo de la Comisión el CEAOB sustituyendo al antiguo EGAOB (creado en 2005, suprimido en 2016) que según la (Comisión Europea, 2022, párr.1), es el nuevo marco para la cooperación entre los organismos nacionales de supervisión de auditoría a nivel de la UE. Su función es vigorizar la supervisión de la auditoría en toda la UE, que es un objetivo clave de la nueva legislación de la UE sobre auditoría legal que entró en vigor el 17 de junio de 2016. Al facilitar la convergencia de supervisión, el CEAOB coadyuva a la aplicación efectiva y coherente de la nueva legislación de auditoría de la UE en ella. Este organismo, está compuesto por representantes de los organismos nacionales de control de auditoría de la UE, la Autoridad Europea de Valores y Mercados (AEVM). También participan representantes de las autoridades nacionales de auditoría del Espacio Económico Europeo. La Autoridad Bancaria Europea (EBA) y la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación (EIOPA) son observadores. Este organismo trata de facilitar el intercambio de información, experiencia y mejores prácticas en el ámbito de investigación y sanciones (el artículo 23 del Reglamento y el artículo 30 de la Directiva). Recolectará y publicará anualmente información agregada en todas las medidas y todas las sanciones impuestas por las autoridades competentes de conformidad con el Capítulo VII de la Directiva (artículo 30f (1) de la Directiva). Esto será realizado por el Subgrupo de cumplimiento, para también:

- Establecer directrices y herramientas para recopilar información de los Estados miembros en todas las Medidas administrativas y todas las sanciones.
- Recopilar las presentaciones de las autoridades competentes.
- Preparar un informe para su publicación.
- Facilitar el uso de un mecanismo para que las autoridades competentes comuniquen a las prohibiciones temporales del CEAOB (artículo 30f (2) de la Directiva). (CEAOB, 2022, pág.2)

Por otra parte, el CEAOB contribuirá a las actividades de cooperación y convergencia en materia de cualificaciones educativas para los auditores legales, en

particular los que llevan a cabo Auditorías de entidades de interés público (artículo 6 de la Directiva). También, el CEAOB puede adoptar directrices o documentos de reflexión no vinculantes, que se desarrollarían a diferentes niveles y acordados a nivel del CEAOB, como parte de las reuniones plenarias. En este mismo sentido, se considerará cómo las autoridades competentes están abordando sus Responsabilidades de seguimiento de riesgos en virtud del art. 27 (1) del Reglamento y qué función (si corresponde). (CEAOB, 2022, pág.7)

Después de lo anterior expuesto, el CEAOB buscará dialogar con una serie de partes externas principalmente con los siguientes grupos de partes interesadas: Inversores, comités de auditoría y otras partes interesadas. Esto es considerado ser una parte importante del cumplimiento de sus objetivos, especialmente dado que estas comunicaciones tengan un efecto positivo en la calidad y la confianza en las auditorías.

De los anteriores planteamientos se deduce que debido a la complejidad de normativa contable y auditora, se han desarrollado una serie de organismos reguladores en Estados Unidos de América, América Latina, Europa, y resto del mundo que enmarcan una guía de dirección en los entes regulados por lo que no es posible señalar solo una institución que agrupe toda la gama de estos, hay que estudiar cada uno de ellos y ver su aplicación, que en el caso de la investigación, se toman los que afectan Europa, por ser España miembro de la UE, algunos países anglosajones incluyendo a EE.UU. por ser un país vanguardista en este ámbito de la auditoría tanto privada como pública y para el caso de estudio de los informes de fiscalización emitidos por parte de los OCEX, los relativos a España

1.4 ANTECEDENTES DE LA FISCALIZACIÓN Y AUDITORÍA EN ESPAÑA

Los precedentes históricos más lejanos de la fiscalización en España lo podemos señalar en la Edad Media, según Solares (2004, pág.1) comenzando con la existencia en 1388 de Contadores Mayores en la Corte castellana y siguiendo por la creación de la “Casa de Cuentas” de Valladolid por las Cortes de Toledo en 1436 y las

Ordenanzas dadas por Juan II en 1437 y 1442 a la Contaduría Mayor de Cuentas, consideradas instituciones fundamentales en el origen del Organismo que realizaría las fiscalizaciones en España como lo es el Tribunal de Cuentas. Es importante destacar las Ordenanzas de los Reyes Católicos, que originan la separación de las Contadurías Mayores de Hacienda y de Cuentas. La primera se encargaba de las funciones de gestión como: administración, cobro y distribución de la Real hacienda; la segunda se encargaba de revisar las cuentas presentadas por los recaudadores de las rentas reales. A partir de ese momento, “el servicio de esta Contaduría se corresponde sensiblemente con el de la intervención general y, hasta cierto punto, con el del Tribunal de Cuentas”. según Carande (2000, p.80)

En el siglo XV la dirección de las finanzas públicas en España estaba en la Contaduría Mayor de Hacienda de Castilla, nombre genérico con que se designaba a un número variable de contadores mayores y menores dotados de competencias relativas al cargo. Al frente de los contadores mayores de ambas dependencias, en calidad de supervisor, se hallaba el Mayordomo Mayor de Castilla, que en 1517 fue reemplazado en tal condición por el secretario de Hacienda.

Desde el punto de vista constitucional, según (Solares, 2004p.10) encontramos los antecedentes del Tribunal de Cuentas de España en el Estatuto de Bayona de 1808, en la Constitución de Cádiz de 1812 que en su artículo 350 asigna a l Contaduría Mayor de Cuentas el “Examen de todas las cuentas de caudales públicos”. En 1828 se aprobó la Ordenanza por la que se crea el Tribunal Mayor de Cuentas, que estuvo vigente hasta 1851. En 1870 se aprobó una nueva Ley sobre Organización del Tribunal de Cuentas del Reino, que estuvo en vigor hasta que, en 1924, se creó el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, en el que quedaron integradas tanto las funciones de control externo como las de control interno del sector público. Luego la Constitución de 1931 constituyó el Tribunal de Cuentas de la república como órgano fiscalizador de la gestión económica pública, aprobándose su Ley Orgánica en 1934. Posteriormente se fueron incorporando normas de adaptación de la Institución al régimen político vigente, aprobándose una Ley de Organización, Funciones y Procedimientos del Tribunal de Cuentas del Reino en el año 1953, modificada en 1961, en la que se instituye al Tribunal de Cuentas como el órgano superior de control externo del Estado, con la función de informar al Jefe del Estado y a las Cortes del resultado de su

actividad de fiscalización y con el reconocimiento de una auténtica función jurisdiccional.

Con la Constitución aprobada en Referéndum el 6 de diciembre de 1978, el Tribunal de Cuentas es considerado un Órgano Constitucional según la Constitución en su artículo 136 le atribuye funciones como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del sector público. Posteriormente, siendo rey Juan Carlos I de la casa de Borbón, el 12 de mayo de 1982, se aprueba la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas. Es la Primera de la España Democrática y norma Constitucional. Y, el 5 de abril de 1988, lo hace la Ley 7/88 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

En el campo de la auditoría se observa que en 1912 se creó el Instituto de Contadores Públicos de España, que contó con reconocimiento oficial, pero se disolvió en poco tiempo, debiendo esperar el año 1927 la creación del Instituto de Contadores Jurados de Bilbao, al que siguieron más tarde los de Vigo, Madrid y Barcelona. La profesión alcanza su reconocimiento en 1945, con la aprobación de los Estatutos de del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Corporación oficial dependiente en su regulación orgánica del Ministerio de Hacienda, formalizándose legalmente esta institución creada en 1942 en el seno del Consejo Superior de Colegios de Titulares Mercantiles de España.

En el caso de España, la introducción de la profesión de la auditoría ha sido muy pausado: los primeros colegios de censores jurados aparecieron en 1927 en Bilbao, en 1931 en Cataluña y en 1936 en Vigo y Madrid. En 1943 nace el Instituto Censores Jurados de Cuentas de España. No obstante, los antecedentes legislativos de la auditoría en España, hay que buscarlos en la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, en la cual, en su art. 108, establece la obligación de someter al balance, la cuenta de Pérdidas y Ganancias, la propuesta de distribución de beneficios y la Memoria al examen e informe de los accionistas censores de cuentas. La profesión alcanza su reconocimiento en 1945, con la aprobación de los Estatutos de del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Corporación oficial dependiente en su regulación orgánica del Ministerio de Hacienda, formalizándose legalmente esta

institución creada en 1942 en el seno del Consejo Superior de Colegios de Titulares Mercantiles de España. (Melián, 2006)

Más recientemente, en los profesionales de la auditoría se puede señalar que en 1982 se estableció el Registro de Economistas Auditores (REA) y el Registro General de Auditores (REGA) en 1985. Con la aprobación en 1978 de la 4.^a Directiva de la UE sobre derecho contable de sociedades, los estados miembros han ido añadiendo a sus legislaciones. Posteriormente, en 1983 la 7.^a Directiva reguló las cuentas anuales consolidadas, que, junto con la 8.^a Directiva en 1984, se puede inferir que viene a conformar el marco legal de la profesión de la auditoría en la UE.

Un paso determinante en la Auditoría legal fue introducido en España tras la publicación y puesta en marcha de la ley 19/1988 de auditoría de cuentas, por otra parte con la Ley 19/1989 de reforma parcial de la legislación mercantil, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre se inicia el proceso de adaptación a las Directivas comunitarias, que implica la modificación del Código de Comercio, la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1990 y la aprobación de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas según RD 1815/1991 de 20 de diciembre. Tras la incorporación de España a la entonces denominada Comunidad Económica Europea en 1986. Con esta Ley se traspasó a nuestro ordenamiento jurídico interno la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Sin embargo, posteriormente se modifica la auditoría de cuentas con la entrada en vigor de la Ley de Auditoría 12/2010, de 30 de junio y siguiendo con la última actualización con la *Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*, de la cual se extrae que el fin primordial de la misma fue adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del

Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella.

Hechas las consideraciones anteriores, se observa que la *fiscalización* fue primero en España que la auditoría, los antecedentes muestran que la fiscalización comienza en 1388 por la existencia de Contadores Mayores en la Corte castellana y siguiendo por la creación de la “Casa de Cuentas” de Valladolid por las Cortes de Toledo en 1436 y las Ordenanzas dadas por Juan II en 1437 y 1442 a la Contaduría Mayor de Cuentas, en cambio, la auditoría empezó varios siglos después, cuando en 1912 se creó el Instituto de Contadores Públicos de España, que contó con reconocimiento oficial y luego en 1927 con la creación del Instituto de Contadores Jurados de Bilbao, al que siguieron más tarde los de Vigo, Madrid y Barcelona, aunque, la profesión alcanza su reconocimiento en 1945. Pero la función fiscalizadora del Estado español social y democrático de Derecho comienza luego de la promulgación de la Constitución en 1978, y posteriormente, en 1982, se promulgó la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, y en 1988 se publicó la Ley de Auditoría de Cuentas.

1.5 SUJETOS SOMETIDOS A AUDITORÍA Y A FISCALIZACIÓN

1.5.1 Sujetos sometidos a auditoría

En el caso de la auditoría el objeto de revisión es una persona física o sociedad mercantil, siempre de tipo privado. A nivel global e internacional considerando que España ha adoptado las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a su normativa, se puede inferir, en relación a la lectura del Proyecto de Norma PN/2015/3 del Marco Conceptual para la Información Financiera, publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que los sujetos sometidos a auditoría son aquellos que poseen una entidad controladora o los que por cuenta propia eligen preparar estados financieros de manera voluntaria con propósito de información general, en este caso se realizan a discreción de la empresa. Esta norma explica que cuando una entidad (la controladora) lleve control sobre otra entidad (controlada), el límite de la entidad que informa puede determinarse mediante solo el control directo

(conduciendo a estados financieros no consolidados) o mediante el control directo e indirecto (conduciendo a estados financieros consolidados). En la misma norma se señala que una entidad que informa no tiene que ser una entidad legal, aunque, si la información de sus estados financieros debe proporcionar la información relevante que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales que dependen de dichos estados financieros; asimismo, esta información debe representarlos fielmente.

Asimismo, podemos observar estos mismos sujetos sometidos a la auditoría en la Ley de Auditoría de Cuentas Ley 22/2015, de 22 de julio, donde establece que la Auditoría obligatoria se refiere a la auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas, que sea exigida por el Derecho de la Unión Europea o la legislación nacional. Dentro de estas se puede decir que las entidades de interés público están obligadas en el artículo 3 se explica con detalle cuales son en el apartado 5 que dice “Tendrán la consideración de entidades de interés público:

- a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
 - b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.
 - c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.
- LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS (2015, p.22)

En este propósito, para conocer que otros sujetos de auditoría existen, es necesario tomar en cuenta las numerosas modificaciones producidas, como el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, que aprobó el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, un texto comprensivo de la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas, sistemático, armonizado y unificado. Por su parte, en lo que a las normas de auditoría se refiere, se siguen manteniendo las normas internacionales de auditoría que sean adoptadas por la Comisión de la Unión Europea. En este punto, debido a los cambios constantes que se dan en materia normativa auditora y contable, se establece la eventualidad de que las normas técnicas de auditoría actualmente

existentes y las de nueva emisión puedan asignar requisitos adicionales a los observados en normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, según la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 (Ley de Auditoría de Cuentas, 2015, p. 52).

De igual manera es necesario señalar, que el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, aprobó el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, derogando el Reglamento anterior como lo fue el Real Decreto 1517/2011, 31 de octubre. Este real decreto tiene por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final octava de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, por la que se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del entonces Ministro de Economía y Competitividad (hoy Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital), dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en la citada ley. (Real Decreto 2/2021, p.4)

Por su parte, el Reglamento del Real Decreto Legislativo 2/2021, de 12 de enero mencionado a priori, como podemos observar se puede conocer de otros sujetos sometidos a la auditoría, tal como en la Disposición adicional primera: Auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño, del Título V, establece que sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que les sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, las cuentas anuales de los ejercicios sociales que no concurren las condiciones previstas en el artículo 263,2 de la Ley de Sociedades de Capital, RDL 1/2010, de 2 de julio. (Real Decreto 2/2021, p.85)

Del artículo 263.2 mencionado a priori se extrae que cuando no puedan formular balance abreviado entonces son sujetos de auditoría todas las Sociedades de Capital que formulen en modelo normal, considerando así que conjuntamente poseen activo mayor a 2.850.000 euros y cifra anual de negocios mayor a 5.700.000 euros o cualquiera que tenga en promedio de trabajadores empleados más de 50 trabajadores más una de las dos condiciones previamente mencionadas.

Cabe agregar, que existen otros sujetos sometidos a auditoría según la *Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas* en su artículo 89, disposición adicional primera, establece las empresas que deben ser objeto de auditoría obligatoria. Al respecto señala que: Sin contradecir lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1.2 de esta Ley, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

Que emitan valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, que emitan obligaciones de oferta pública, o se dediquen de manera cotidiana a la intermediación financiera, y en otras actividades similares como las entidades de crédito, las instituciones de servicios de inversión, y demás entes financieras, incluidas aquellas organizaciones de inversión colectiva, fondos de titulación entre otras, que estén inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. De esta forma, aquellas sociedades que tengan por objeto social actividad de seguros privados, así como los fondos de pensiones, empresas que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, presten servicios o suministren bienes al Estado y demás organismos del sector público dentro de las respectivas leyes. De igual forma otras entidades que superen los límites referidos a la cifra de negocios, al monto total de activos expresados en el balance y al número medio de empleados, aplicándose en todos o cada uno de ellos de acuerdo con la naturaleza jurídica de cada sociedad. (Ley de Auditoría de Cuentas, 2015, p.71)

De igual modo, las sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, cuando no tengan que poner a la vista cuentas anuales de su actividad en España, deberán someter a auditoría la información económica financiera que anualmente deban hacer pública, y la que con fin reservado remitan al Banco de España, de conformidad con el marco normativo contable que resulte de aplicación”. (Ley de Auditoría de Cuentas, 2015, p.72)

En este mismo orden y dirección, se pueden encontrar otros sujetos sometidos a la auditoría, donde en la Disposición adicional segunda del Reglamento aprobado por

Real Decreto 2/2021, 12 de enero, que establece la Auditoría de cuentas anuales de las entidades receptoras de subvenciones o ayuda con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea determina que las entidades que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los Presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y que este represente más del 50% de su cifra de negocio neto, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y al ejercicio siguiente. (Real Decreto 2/2021, p.85)

En relación con lo anterior, se consideran recibidas las subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deban ser registradas en los libros de contabilidad de la empresas o entidad, conforme a lo establecido a este respecto en la normativa contable que le resulte de aplicación.

Por otra parte, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría aunque en otro sentido no en ser sometidos a auditoría sino en tanto para poder acceder a ejercer como para su propio ejercicio profesional están sujetos también según la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas traspone la Directiva 2014/56/UE de 16 de abril de 2014, donde trata cuestiones referidas al acceso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría autorizados en Estados miembros, tales como a la objetividad e independencia, a la organización de auditores, a las normas e informe de auditoría, a los informes a la Comisión de Auditoría y a la contratación y cese en la actividad por los auditores.

Complementando, en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, se establecen normas de honorarios e independencia, del informe de auditoría, de la obligación de comunicación, de conservación y custodia, así como limitaciones temporales a la contratación o rotación externa y determinadas obligaciones de la Comisión de Auditoría, como las referidas al proceso de selección del auditor. Esta normativa pretende aumentar la transparencia en el ejercicio de los auditores aclarando la función que desempeña la auditoría y el alcance y las limitaciones que tiene, al objeto de disminuir la denominada brecha de expectativas entre lo que espera un

usuario de una auditoría y lo que realmente es. (Ley de Auditoría de Cuentas, 2015, p.48)

En este mismo orden y dirección, al objeto de reforzar la actitud de escepticismo profesional y objetividad, de evitar conflictos de intereses producidos de la prestación de servicios ajenos a los de auditoría, y de disminuir el riesgo de posibles conflictos de intereses provocados por la relación en el que el auditado selecciona y paga al auditor, traiga un exceso de confianza derivada de relaciones muy extendidas en el tiempo, el citado Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, añade para los auditores de entidades de interés público, en sus artículos 4 y 5 del título II una lista de servicios distintos de auditoría prohibidos, impone también una rotación de los auditores o periodo máximo de contratación.

De la misma manera, quedan sujetos al sistema de supervisión pública, objetiva e independiente, establecido en esta Ley, todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas tanto obligatoria como voluntaria (mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio), y demás personas, entidades u órganos cuya actuación se enmarque en el ámbito de aplicación del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril. Asimismo, la Ley de Auditoría establece, la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad.

La supervisión pública es realizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en adelante ICAC, en su condición de autoridad supervisora en materia de auditoría de cuentas el cual en materia comunitaria cooperará con la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (UE) ya mencionado a priori. El ICAC tiene el ejercicio de la potestad sancionadora por la comisión de infracciones tipificadas en esta Ley, respecto de los sujetos responsables los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría y demás entidades de auditoría.

Por otra parte, en otro articulado de la Ley de Auditoría 22/2015 así como del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, se establece también la normativa del ejercicio de la actividad de auditoría por parte de los auditores individuales o sociedades de auditorías, y también las condiciones en que el sistema de supervisión pública debe estar regulado, por el ICAC que en su actuación, debe ser independiente y capacitado técnicamente para lograr una supervisión eficaz de manera que las sociedades de interés público, sea de seguros, fondos de pensión o gestoras de fondos inversión, u otras entidades de intermediación financieras que deban ser adecuadamente vigiladas, sin cometer errores que desvirtúen la propia actividad auditora.

1.5.2 Entidades públicas sometidas a fiscalización

Para conocer cuáles son las entidades públicas sometidas a fiscalización en la actual España como Estado social y democrático de Derecho, se debe ir a la Constitución de 1978 que introduce, dentro de su articulado la gestación del Tribunal de Cuentas como órgano supremo fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. De aquí procede que en 1982 se estableciera esta institución a través de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, se establece que los integrantes del sector público sometidas a la fiscalización son 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. (Ley Orgánica del T.C, 1982, p.2)

En primer lugar, está la Administración General del Estado, en adelante (AGE), según la última información AGE (2019), cuenta con recursos humanos donde trabajan 570.691 empleados públicos, contando las Fuerzas Armadas y los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado. Para realizar sus fines cuenta con los recursos económicos que le otorga el Presupuesto General del Estado, con el cual puede realizar la contratación pública. La AGE se organiza a través de sus Órganos centrales, es decir, los Ministerios. También, dentro de los órganos de la AGE tenemos los situados en las Comunidades Autónomas y el Servicio Exterior del Estado. Así como también los

Organismos públicos adscritos a los Ministerios: organismos públicos, entidades públicas empresariales, agencias, fundaciones y empresas públicas. Ejemplo de ello, el Servicio Estatal de Empleo entre otros. Y por último las Instituciones reguladas por normas especiales tales como el Banco de España, Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En segundo lugar, están las Comunidades Autónomas cada Comunidad Autónoma está formada por una o varias provincias que tienen una organización política y económica común. En España existen diecisiete Comunidades Autónomas (CC.AA.), las cuales disponen de un Parlamento y un Gobierno autonómicos que organizan asuntos de la Comunidad. Por otra parte, es preciso señalar desde el punto de vista de organización territorial del Estado en España se puede observar una división en Municipios, Provincias y las mencionadas CC.AA. La fiscalización en España se hace desde el Tribunal de Cuentas de España y por los Órganos de Control Externos (OCEX), y por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).

Dentro de las Comunidades Autónomas, podemos enmarcar la fiscalización de las universidades públicas en España existen 50 en las diferentes zonas geográficas del país con el traspaso de competencias en materia de educación superior a las Comunidades Autónomas (CC.AA.) según lo dispuso la Constitución española de 1978, las universidades han pasado a formar parte del Sector público autonómico, lo que significa que estas instituciones rendirán cuentas de su actividad a los órganos de control externo (OCEX) autonómicos, a excepción de aquellas CC.AA. sin órgano de control externo, que deberán rendir todas las cuentas directamente al Tribunal de Cuentas, junto con la Universidad Nacional de Educación a Distancia que es la única que ha quedado bajo la tutela del Estado.

En tercer lugar, están las Entidades Locales, las cuales dentro de su ámbito legal posee un nuevo ordenamiento jurídico como lo es el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local. Esta norma las define en el artículo 2. Donde se extrae lo siguiente: forman parte del sector público local: La propia Entidad Local, los organismos autónomos locales, las entidades públicas empresariales locales, las sociedades mercantiles dependientes de la Entidad Local, las fundaciones del sector

público dependientes de la Entidad Local, los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales de la Entidad Local, los consorcios dotados de personalidad jurídica propia adscritos a la Entidad Local, entre otros. Con relación al control interno de las Entidades Locales del Sector Público es la Intervención General de la Administración del Estado en adelante IGAE quien la lleva a cabo, institución que se tratará más adelante en los entes encargados de la fiscalización.

En cuarto lugar, están las Entidades gestoras, que tienen su origen basadas en el artículo número 41 de la Constitución Española que establece que los poderes públicos mantendrán un régimen público de seguridad social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo, indicando que la asistencia y prestaciones complementarias serán libres.

Con referencia a lo anterior, el antiguo texto refundido de la Ley de la Seguridad Social del año 1994, así como artículos y disposiciones de Medidas, Fiscales y Administrativas de Orden Social estaban dispersan en diferentes leyes. De igual manera, disposiciones referentes a la mejora del empleo y calidad; protección del desempleo, así como el Fondo de Reserva de la Seguridad Social entre otras disposiciones esparcidas quedaron derogados por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y fueron integradas en este cuerpo único de Ley, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social vigente. Ella dispone en su artículo número 66 que la gestión y administración de la Seguridad Social se efectuará, bajo la dirección y tutela de los respectivos Departamentos ministeriales, estableciendo una sujeción a principios de simplificación, racionalización, economía de costes, solidaridad financiera y unidad de caja, eficacia social y descentralización. Dentro de esta norma se establecen las siguientes entidades gestoras:

1. El Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS). Gestión y administración de las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social, con excepción de las que gestiona el Instituto de Mayores y Servicios Sociales.
2. El Instituto Nacional de Gestión Sanitaria, para la administración y gestión de servicios sanitarios.

3. El Instituto de Mayores y Servicios Sociales, para la gestión de las pensiones no contributivas de invalidez y de jubilación, asimismo, de los servicios complementarios de las prestaciones del Sistema de la Seguridad Social. (Real Decreto Legislativo 8/2015, p.36)

En quinto lugar, se encuentran los organismos autónomos los cuales son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propios y autonomía en su gestión, que desarrollan actividades propias de la Administración Pública, tanto actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta, deberá figurar en su denominación la indicación “organismo autónomo” o su abreviatura “O.A.”. (Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, 2015, p.59)

Cabe agregar, la importancia de esta reciente Ley de Régimen Jurídico se puede observar en traer, en primer lugar, dos normas básicas para todas las Administraciones Públicas. Primero, la obligatoriedad de inscribir la creación, transformación o extinción de cualquier entidad integrante del sector público institucional en el nuevo Inventario de Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local. Dicha inscripción será requisito necesario para obtener el número de identificación fiscal definitivo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Y, por otra parte, se obliga a todas las Administraciones a disponer de un sistema de supervisión continua de sus entidades dependientes, que conlleve la formulación periódica de propuestas de transformación, mantenimiento o extinción. (Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, 2015, p.10)

En el ámbito de la Administración General del Estado, se establece una nueva clasificación del sector público estatal para los organismos y entidades que se creen a partir de la entrada en vigor de la Ley, más clara, ordenada y simple, pues quedan limitados a los siguientes tipos: organismos públicos, que incluyen los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; autoridades administrativas independientes, sociedades mercantiles estatales, consorcios, fundaciones del sector público y fondos sin personalidad jurídica. El fin de esta Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público es la de sistematizar el régimen hasta ahora

vigente en el ámbito estatal y mejorarlo. Siguiendo las pautas que se explican a continuación:

Primero, preservando los aspectos positivos de la reglamentación de los distintos tipos de entes, de modo que se beneficia la programación de objetivos, el control de eficacia de los entes públicos y el mantenimiento de los estrictamente necesarios para la realización de las funciones legalmente encomendadas al sector público.

Segundo, suprimiendo las especialidades que, sin mucha fundamentación, propiciaban la excepción de la aplicación de controles administrativos que se debe haber en toda actuación pública, en lo que ha venido en denominarse la «evasión del derecho administrativo». La flexibilidad en la gestión ha de ser acorde con los instrumentos de control de la gestión de fondos públicos.

Y tercero, dedicando la necesaria atención a la supervisión de los entes públicos y a su transformación y extinción, materias éstas que, por poco frecuentes, no habían exigido un régimen minucioso en el pasado. Con ello se soluciona una de las principales debilidades de la Ley de Agencias: la falta de una real evaluación externa a la entidad, que coadyuve a determinar si sigue siendo la forma más eficiente y eficaz posible de cumplir los objetivos que propuso su creación y que disponga alternativas en caso de que no sea así. (Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, 2015, p.10)

En sexto lugar, están las Sociedades estatales y demás Empresas Públicas, las cuales también son reguladas por la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público ya mencionado a priori del año 2015, este nuevo ordenamiento legal en el Capítulo V y artículo 111 define por sociedad mercantil estatal aquella sociedad mercantil sobre la que se ejerce control estatal:

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

públicos vinculados o dependientes. Asimismo, estas sociedades mercantiles que tengan la condición de estatales deberán figurar necesariamente la indicación «sociedad mercantil estatal» o su abreviatura «S.M.E.».

(Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, 2015, p.67)

Las mencionadas sociedades estatales y demás empresas públicas están reguladas también por Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas específicamente en el contenido del artículo 166, que incluye otras entidades de Derecho público vinculadas a la Administración General del Estado. Las sociedades mercantiles estatales, con forma de sociedad anónima, cuyo capital sea en su totalidad de titularidad, directa o indirecta, de la Administración General del Estado o de sus organismos públicos, se regirán por la mencionada Ley a priori, y por el ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias en que les sean de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero y de contratación.

A lo largo de los planteamientos hechos de acuerdo a la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, las entidades públicas sometidas a fiscalización están presentes en su artículo 4 parte uno, allí se establece que los integrantes del sector público sometidas a la fiscalización son 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. Este ha sido el enfoque de clasificación para establecer cuáles son las entidades sometidas a fiscalización, sin embargo, la nueva la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que unifico el ordenamiento jurídico regulatorio disperso en diferentes leyes ahora regula la clasificación anterior y le da otra parecida.

En el orden de las ideas anteriores, la nueva Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en el ámbito de la Administración General del Estado, establece una nueva clasificación del sector público estatal para los organismos y entidades que se originen a partir de la entrada en vigor dicha Ley, la cual sea más clara, ordenada y simple, pues quedan limitados a los siguientes tipos: organismos públicos, que comprenden los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; autoridades administrativas independientes, sociedades mercantiles estatales, consorcios, fundaciones del sector público y fondos sin personalidad jurídica.

El fin de este nuevo ordenamiento legal es de sistematizar el régimen hasta ahora vigente en el ámbito estatal. Este nuevo ordenamiento jurídico clasifica en el sector público en su artículo 2 parte 1 en: a) La Administración General del Estado. b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas. c) Las Entidades que integran la Administración Local. d) El sector público institucional. (Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, 2015, p.15)

Asimismo, se observa en la clasificación de entidades públicas sometidas a fiscalización a la establecida en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, que tiene de igualmente las primeras tres entidades, no obstante, diferenciando con la nueva Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que son sustituidas de la siguiente manera la Administración del Estado por la Administración General del Estado, las Comunidades Autónomas por La Administración de las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales por Las Entidades que integran la Administración Local, pero, las siguientes tres clasificaciones como las entidades gestoras de la Seguridad Social, los Organismos autónomos, las Sociedades estatales y demás Empresas Públicas están todas sustituidas por el sector público institucional.

En consecuencia, ahora con la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, el sector público institucional se integra por: a) Cualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas. b) Las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas que quedarán sujetas a lo dispuesto en las normas de esta Ley, cuando ejerzan potestades administrativas. c) Las Universidades públicas que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por las previsiones de la presente Ley. En este último es necesario aclarar que las Universidades son parte del ámbito autonómico y se regirán por la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y por las normas que dicten el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus respectivas competencias. Las Universidades públicas se regirán, además, por la Ley de su creación y por sus Estatutos, que serán elaborados por aquéllas y, previo su control de legalidad, aprobados por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma.

Cabe agregar, un aspecto que es importante destacar al hablar de entidades públicas sometidas a fiscalización es el señalado por Torres y Brusca (1995), quienes afirman que el control en el sector público ha experimentado un aumento de su ámbito de actuación, pasando, de sistemas encaminados a verificar el cumplimiento de la normativa legal en cada una de las fases del proceso administrativo presupuestario (control de legalidad), a un nuevo y más ambicioso concepto de control que incorpora no sólo la auditoría de los estados económico-financieros (auditoría financiera), sino también el análisis o evaluación de la economía y eficiencia en la gestión de los recursos y la eficacia en la consecución de los objetivos (auditoría operativa o de gestión) y a la auditoría integrada la cual comprende la aplicación conjunta de la auditoría de legalidad, financiera, y de economía, eficiencia y eficacia.

1.5.3 Semejanzas y diferencias entre Sujetos sometidos a *auditoría* y Entidades públicas sometidas a la *fiscalización*

En este propósito, para hacer la comparación en sus semejanzas y diferencias se comienza con la fiscalización y auditoría de las sociedades estatales en España e Iberoamérica que posee, dos categorías de entes públicos atendiendo a su naturaleza y actividad: (a) organizaciones de tipo comercial, industrial o financiero, cuyos recursos proceden en su mayoría de la venta de sus productos o prestación de servicios, y (b) aquellas cuyo fin es la prestación de servicios a la colectividad a título gratuito o semigratuito, y cuyos recursos provienen en su práctica del Estado, que a su vez los obtiene del resto de sectores de la economía nacional. Torres y Brusca (1995)

En el ejemplo anterior descrito en el caso de las empresas de tipo comercial, industrial o financiero, cuyos recursos provienen en su mayoría de la venta de productos o prestación de servicios se puede decir que tanto las sociedades estatales como las sociedades privadas pueden tener semejanzas cuando su actividad competitiva dentro del ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias en que les sean de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero y de contratación. Asimismo, se asemejan por que la actividad genera lucro por

consiguiente ambas sociedades mercantiles son sujetos pasivos del impuesto de sociedades.

Asimismo, el Concepts Statement 1º of the Governmental Accounting Standards Board (GASB 1987, p. 196) diferencia igualmente dos categorías en que se divide, en general, la actividad de las entidades públicas: actividades de tipo empresarial y actividades de tipo no lucrativo. Puesto que, además de las empresas públicas, existen otros instrumentos de política económica para alcanzar objetivos de carácter general. Dentro de este concepto de empresa pública deben incluirse aquellas sociedades en las que el Estado posee el control a través de medios distintos de la posesión de la mayoría de sus acciones y que por tanto son cuentadantes del Tribunal de Cuentas.

En relación a la consideración anterior las actividades de Sociedades estatales que no persigan lucro difieren de la actividad de las Sociedades sujetas a auditoría sean de interés público o reciban subvenciones, por ejemplo en el caso de las sociedades de interés público están obligadas por la Ley y son sometidas a auditoría obligatoria para protección de los inversionistas o personas que pudieran estar afectadas por una mala gestión de estas sociedades, ya que el fin de la gestión es obtener un rendimiento económico que asegure la continuidad de las operaciones, y de esta manera asegurar su función y responsabilidad frente a sus interesados, en cambio las sociedades estatales, cuyo fin es prestar un servicio a la sociedad, no persiguen principalmente un beneficio económico sino la satisfacción de las necesidades públicas, por lo cual es el Estado el que asume las posibles pérdidas en su gestión para poder seguir manteniendo su operatividad.

Por otra parte, para hacer una comparación entre los Sujetos sometidos a auditoría y las Entidades públicas sometidas a la fiscalización hay que tener presente en primer lugar, la concepción de lo público y privado que tiene implicaciones muy diferentes, ya según lo señala anteriormente la clasificación de la naturaleza y actividad por Torres y Brusca (1995) en la actividad estatal pues puede, o no, haber fin comercial y generación de ingresos o hacerlo de manera gratuita, sino semigratuita, sin embargo, en el sector privado sí debe haber un ingreso que exceda los costes y gastos operativos para poder seguir en funcionamiento cualquier tipo de actividad.

Los Sujetos sometidos a auditoría como las empresas privadas de interés público tienen un marco conceptual diferente a las entidades públicas sujetas a fiscalización. En el caso de los sujetos sometidos a auditoría está el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que establece que las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, los cuales forman una unidad.

Por su parte, la Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril, que aprobó el Plan General de Contabilidad Pública, señala que las cuentas anuales comprenden otros documentos que forman una unidad. Destaca una diferencia semántica entre la cuenta de pérdidas y ganancias y la cuenta del resultado económico patrimonial, aunque son estados que reflejan el mismo tipo de información, y, sobre todo, acentúa el apareamiento de un estado diferente en las cuentas anuales públicas: el estado de liquidación del presupuesto.

En este orden de ideas, se puede hacer una clasificación considerando las entidades sometidas a auditoría aquella en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados, entre las cuales están las empresas sometidas al régimen de supervisión del Banco de España, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y de la Dirección General de Seguros. En otro orden, deben considerarse las Sociedades de Capital cuando no puedan formular balance abreviado por consiguiente formulen en modelo normal. De igual forma, estarán supeditadas a auditoría las Sociedades que conjuntamente poseen activo mayor a 2.850.000 euros y cifra anual de negocios mayor a 5.700.000 euros o cualquiera que tenga en promedio de trabajadores empleados mayor de 50 trabajadores cumpliendo una de las dos condiciones previamente mencionadas. Por otra parte, estarán obligadas a auditoría las empresas cuando reciban subvenciones por un importe mayor de 600.000, euros o aquellas que hagan contratos con el sector público por ese importe mencionado a priori en unas condiciones específicas.

En cambio, es diferente para las entidades públicas ya que tiene un ordenamiento jurídico específico que es la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas porque determina en su planificación anual, plurianual aquellos entes que

serán fiscalizados de acuerdo con los criterios establecidos y al alcance de acuerdo con propuestas por las Cortes Generales y, en su ámbito, las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y las que deban realizarse por mandato legal.

Por otra parte, las empresas sometidas a auditoría son examinadas por un auditor o sociedades de auditorías que estén registradas en el ROA, sin embargo, las entidades sometidas a fiscalización son revisadas por el Tribunal de Cuentas, o por los OCEX quienes efectúan la fiscalización respectiva de acuerdo con su planificación anual. En el caso del sector público se hace un muestreo para el examen no lo que sucede con los sujetos sometidos a auditoría obligatoria del sector privado en el cual se practica un censo ya que todas están vinculadas a este proceso. En relación con la fiscalización se puede decir según (EUROPA PRESS, 2015) que un total de 656 entidades locales no ha presentado sus informes anuales al Tribunal de Cuentas ni del ejercicio 2014, ni de 2015 ni de 2016, impidiendo con ello que hayan sido fiscalizados por este órgano, por lo cual existe un obstáculo cuando las entidades locales no rinden cuentas para poder fiscalizarse. Diferente ocurre en el sector privado las empresas no presentan esta traba para poder auditarse.

1.6 PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS ENCARGADAS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PRIVADO Y ENTIDADES ENCARGADAS DE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

1.6.1 Personas físicas y jurídicas encargadas de la auditoría del sector privado

Las personas físicas y jurídicas encargadas de la auditoría del sector privado, están definidas La nueva Ley de Auditoría de 22 de julio de 2015 en su artículo 1 y número 3 manifiesta lo siguiente: “la auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser

realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría y de acuerdo con los requisitos y formalidades que están establecidos en esta Ley”. (Ley de Auditoría de Cuentas, 2015, p.20). La misma Ley en el artículo 8 expresa que la actividad de auditoría de cuentas la podrán realizar las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones contempladas en los artículos 9 al 11, entre ellas, experiencia comprobada, nacionalidad española, no tener antecedentes penales por dolo, la formación necesaria teórica y programas de estudio oficiales validos en todo el territorio español, y la correspondiente autorización del ICAC para ejercer con la inscripción del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). (Ley de Auditoría de Cuentas, 2015, p.20)

Las corporaciones que siguen: Instituto de Censores Jurados de Cuentas, Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Colegios de Economistas, Registro General de Auditores del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España, se encargan, entre sus funciones, de elaborar, adaptar y revisar las normas de auditoría, de ética y de control interno, por iniciativa propia o del ICAC, proponer y realizar en forma conjunta los exámenes de aptitud profesional, impartir cursos de formación teórica, elaborar normas deontológicas, verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad auditora de cuentas, colaborar con el ICAC en todas aquellas cuestiones relacionadas con la actividad auditora de cuentas, y cualesquiera otras previstas que tengan por objeto el mejor cumplimiento de lo dispuesto en el texto refundido de la LAC y el Reglamento.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas en el Artículo 48 establece cuales son los sujetos sometidos a la función supervisora. Como se ha dicho a priori, el ICAC es quien supervisa la actividad auditora. En relación a la función supervisora, las personas físicas y jurídicas como los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, así como terceros que estos últimos hayan externalizado determinadas funciones o actividades, quedaran obligadas a poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuantos libros, registros y documentos requiera, sea cual fuere su soporte original, y en el soporte que el mismo solicite, incluidos los programas informáticos y los archivos magnéticos, ópticos o de cualquier otra clase. Asimismo, las personas que participen o participaron en las actividades de los auditores de cuentas

y sociedades de auditoría, o tengan conexión con estos quedan sometidos a esta misma normativa. (Ley de Auditoría de Cuentas, 2015, p.28)

El ICAC ha elaborado al respecto una normativa nacional Ver Tabla 3, (Anexo 2). Asimismo, por Resolución de 15 de octubre de 2013, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, 2014) publica las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA- ES) (BOE, 13-11-2013), con aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014.

En todo caso, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría deben ser aplicadas a los trabajos de auditoría de cuentas contratadas o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo. Ver Tabla Nª 3 (Anexo 2)

A partir del momento de aplicación obligatoria de estas nuevas Normas quedaron derogadas todas las Normas Técnicas de Auditoría publicadas hasta ese momento por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, excepto la Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”, la cual quedó vigente.

Otro aspecto importante para la práctica de la auditoría en España es la vigencia de la Resolución de 15 de octubre de 2013 referida a las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA- ES). Como resultado se comienzan a aplicar las que se observan en la siguiente Tabla Nª4 ver (Anexo 2)

Luego, mediante la Resolución de 20 diciembre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se publica la modificación de la Norma Técnica

de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993.

Asimismo, por Resolución de 20 de marzo de 2014 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE 81, 2014), se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”: NIA-ES 805. Esta Norma está referida a la “Auditoría de un solo estado financiero”, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805 para su aplicación en España.

En cuanto a las Normas Técnicas sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales, en el Boletín de ICAC (2013) se informa sobre las Resoluciones que fueron establecidas entre 1994 y 2010 que se ve en Tabla N°5 ver (Anexo 2)

1.6.2 Entidades encargadas de la fiscalización en el sector público, Tribunal de Cuentas, OCEX, IGAE

Dentro de las Entidades de fiscalización es necesario señalar en primer lugar al Tribunal de Cuentas este organismo es supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción, de acuerdo con la Constitución, la Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas y la Ley 7/1988 de 5 de abril de Funcionamiento del Tribunal. Esta institución, ejerce el control externo de la actividad económico-financiera del sector público estatal, autonómico y local, así como de la contabilidad de los partidos políticos. Los principios inspiradores de los procedimientos fiscalizadores del Tribunal de Cuentas se encuentran en las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores (en inglés, ISSAI).

La primera de las funciones propias del Tribunal de Cuentas, según la Ley Orgánica (1982), es la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público. Se califica de externa porque la realiza un órgano ajeno al sujeto fiscalizado, a diferencia del control interno que llevan a cabo los

órganos de la propia Administración pública; es permanente porque se ejerce de manera continuada en el tiempo; y consuntiva, por su carácter de final y definitiva.

Esta Sección de Fiscalización, se subdivide a su vez en siete Departamentos de Fiscalización que se organizan atendiendo a la materia objeto de fiscalización: Departamento Primero de la Administración Económica del Estado, el Departamento Segundo de la Administración Política- Administrativa del Estado, el Departamento Tercero de Seguridad Social, el Departamento Cuarto de Empresas Estatales, el Departamento Quinto Financiero de Fundaciones y otros Entes Estatales, el Departamento Sexto de Comunidades y Ciudades Autónomas y el Departamento Séptimo de Entidades Locales.

La segunda de sus funciones es el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. La Sección de Enjuiciamiento se organizará en Salas integradas por un presidente y dos Consejeros de Cuentas, y asistidas por uno o más secretarios. A su vez, las Salas conocerán de las apelaciones contra las resoluciones en primera instancia dictadas por los Consejeros de Cuentas en los juicios de cuentas, los procedimientos de reintegro por alcance y los expedientes de cancelación de fianzas; y, en instancia o por vía de recurso, de los asuntos que determine la Ley de Funcionamiento del Tribunal.

Asimismo, en lo que respecta a la Sección de Enjuiciamiento, la misma se estructura, en tres Departamentos de primera instancia, cada uno de ellos dirigidos por un consejero y todos con idéntico ámbito competencial que se encargan de dirimir la responsabilidad contable derivada de los informes del Tribunal de Cuentas y de los informes realizados por los OCEX. Las atribuciones de los Consejeros de Cuentas de esta sección son:

- Conocimiento y fallo en primera instancia, de los juicios de cuentas, de los procedimientos de reintegro por alcance y de los procedimientos de cancelación de fianzas en que se hubieran deducido pretensiones de responsabilidad contable y, en única instancia, de los expedientes de cancelación de fianzas en que no se hubieran deducido tales pretensiones.

- Conocimiento de los incidentes de recusación promovidos contra los secretarios y resto de los funcionarios que intervengan en los procedimientos jurisdiccionales de su competencia por las causas y trámites establecidos en las Leyes Orgánica del Poder Judicial y de Enjuiciamiento Civil.
 - Vigilancia e inspección sobre los procedimientos de su competencia y ejercicio de la potestad disciplinaria sobre el personal de la Sección en caso de faltas leves.
 - Ejecución de las costas declaradas en la primera y en la segunda instancia.
- (Fuentes, 2013 p. 245)

Para actualizar el desarrollo de sus funciones, este Tribunal de Cuentas ha emitido dentro de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (2013) las Normas Técnicas de Auditoría en adelante (NTA), las cuales constituyen la adaptación al marco jurídico español de las Normas Internacionales de Auditoría en adelante (NIA), se aplican con carácter supletorio en las fiscalizaciones financieras y, por analogía, si procede, en los restantes tipos de fiscalización. Las mencionadas normas técnicas tienen por objeto regular la planificación, ejecución, exposición de resultados y control de calidad de los procedimientos que lleve a cabo el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, regulada en la Ley Orgánica 2/1982 y Ley 7/1988 de Funcionamiento, y demás legislación aplicable. (NORMAS DE FISCALIZACIÓN DEL TC, 2013, p.15)

En las NTA se determina que la función fiscalizadora que el Tribunal de Cuentas realiza se concreta en un conjunto de actuaciones que de conformidad con sus leyes orgánica y de funcionamiento permiten comprobar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía, así como, en su caso, a otros de buena gestión. A efectos de estas normas, la función fiscalizadora comprende también las actuaciones que se realizan sobre entidades no pertenecientes al sector público en el ejercicio de atribuciones específicamente conferidas al Tribunal de Cuentas por su propia legislación y por otras leyes.

En cuanto a los tipos de fiscalización, las NTA establecen que están en función de los objetivos de cada actuación fiscalizadora, pudiendo distinguirse, entre otros:

- Fiscalización de cumplimiento, para verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a que está sometida la gestión económico-financiera de la entidad, programa o actividad que se fiscaliza.
- Fiscalización financiera, para emitir una opinión sobre la fiabilidad de la información que suministran los estados financieros de una entidad en función de su adecuación a los principios, criterios y normas contables de aplicación a la misma.
- Fiscalización operativa o de gestión, para proporcionar una valoración, total o parcial, de las operaciones y de los sistemas y procedimientos de gestión de la entidad, programa o actividad fiscalizada en cuanto a su racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión.

(NORMAS DE FISCALIZACIÓN DEL TC, 2013, p.16)

La Fiscalización puede denominarse combinada cuando utiliza los diversos tipos de fiscalización. En este caso podrá denominarse: (a) Fiscalización de regularidad, si persigue, conjuntamente, los objetivos referidos a las fiscalizaciones de cumplimiento y financiera. (b) Fiscalización integral, si abarca todos los tipos a que se ha hecho referencia en la norma anterior. También puede denominarse fiscalización horizontal a aquella cuyo ámbito subjetivo abarca una pluralidad de entidades de este o de distinto subsector público con características comunes y los mismos objetivos y ámbito temporal para todas ellas. (NORMAS DE FISCALIZACIÓN DEL TC, 2013, p.16)

Otro aspecto importante de destacar presente en NTA es el referido a la etapa de ejecución, durante cuyo desarrollo se debe obtener la evidencia necesaria para fundamentar los resultados de las actuaciones fiscalizadoras mediante la realización de las pruebas previstas en los programas de trabajo de la fiscalización. En tal sentido, los trabajos de fiscalización deben: (a) ser organizados y documentados debidamente, (b) utilizar tecnologías de la información y de la comunicación, (c) realizar pruebas previstas en el programa aplicando técnicas de muestreo para determinar el número y alcance de las comprobaciones que haya que realiza, (d) utilizar pruebas de fiscalización consisten en exámenes, análisis y verificaciones que se realizaran sobre operaciones, actividades, saldos de cuentas y documentos en general relacionados con los objetivos de la fiscalización. (NORMAS DE FISCALIZACIÓN DEL TC, 2013, p.24)

El último aspecto que es oportuno destacar de las NTA es la exigencia que tiene el Pleno del Tribunal de Cuentas de promover la mejora continua de la calidad y la adopción de buenas prácticas en la planificación y en la ejecución de la función de fiscalización mediante procedimientos normalizados de control. En relación con lo anterior, dentro de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (2013) se presentan las Normas de Procedimientos en adelante (NDP), las cuales entraron en vigor el 1 de enero de 2014. Estas Normas regulan la tramitación interna de los procedimientos a través de los que se ejerce la función fiscalizadora, la cual es competencia del Pleno del Tribunal.

En relación con esta exigencia de buenas prácticas de planificación, la misma se ejerce, entre otras, por medio de las siguientes atribuciones: (a) Aprobar la planificación a medio y largo plazo. (b) Aprobar el programa anual de fiscalizaciones. (c) Aprobar las directrices técnicas a las que debe sujetarse cada uno de los procedimientos fiscalizadores. (d) Tomar conocimiento del desarrollo e incidencias de los procedimientos de fiscalización. (e) Aprobar el informe, moción o nota que recoja los resultados alcanzados y las recomendaciones formuladas en cada caso. (f) Aprobar la memoria anual del Tribunal de Cuentas. (véase Normas de Procedimientos del TC, 2013, p.43)

Se destaca en relación con las NDP los siguientes aspectos:

El Pleno del Tribunal es el encargado de delimitar el ámbito del sector público cuya fiscalización corresponda a cada uno de los departamentos y unidades en que se organice la Sección de Fiscalización. A esta sección corresponde el examen y comprobación de las cuentas y de la gestión económico-financiera de las entidades del sector público y llevar a la práctica las restantes actuaciones fiscalizadoras previstas en el programa anual de fiscalizaciones. (Normas de Procedimientos del TC, 2013, p.43)

Asimismo, el Tribunal de Cuentas debe mantener un único censo de entidades pertenecientes al sector público en el que se consignarán los datos esenciales para su identificación y el departamento o unidad que tenga atribuida su fiscalización. La Presidencia de la Sección de Fiscalización mantendrá actualizado el censo con la

colaboración de los departamentos de fiscalización, dentro del ámbito de sus respectivas competencias; asimismo tiene a su cargo la supervisión de la formación de un expediente electrónico de cada fiscalización, contentivo de la documentación pertinente. (Normas de Procedimientos del TC, 2013, p.44)

La planificación a medio y largo plazo de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, de carácter trienal, constituye el marco general en el que el Pleno establece los objetivos de la función fiscalizadora, las líneas generales de actuación para lograrlos y las áreas de fiscalización preferente. El contenido de esta planificación orientará la formulación de las propuestas que se vayan a integrar en el programa anual de fiscalización. Si en el desarrollo de una fiscalización surgieran situaciones que la afectasen de manera significativa, el consejero o consejera ponente informará de ello al Pleno. (Normas de Procedimientos del TC, 2013, p.46)

También las NDP establecen lo relativo a la declaración sobre la Cuenta General del Estado. A partir de los resultados que ofrezcan su examen y comprobación y después del trámite de alegaciones, la Presidencia de la Sección de Fiscalización redactará, con la colaboración de los departamentos correspondientes, el proyecto de declaración en el que se recogerá la opinión que finalmente merezca la Cuenta General. (Normas de Procedimientos del TC, 2013, p.88-89)

En segundo lugar, se tiene a los Órganos de Control Externos para ejercer la fiscalización. En la actualidad, de las diecisiete Comunidades Autónomas doce poseen Órganos de Control Externo. En la Tabla N^a 6 se observan los OCEX ver Anexo 2

De acuerdo con la Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos (ASOCEX, 2014), con la aprobación de la Carta Magna se fue desarrollando en España la estructura territorial del Estado en municipios, provincias y Comunidades Autónomas, con autonomía para la gestión de sus intereses y, en este marco, precisamente al amparo de la autonomía financiera de la que gozan las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus propias competencias, se establecía la

posibilidad de que los diferentes Estatutos de Autonomía contemplaran la existencia de órganos propios de fiscalización externa de sus cuentas.

Los OCEX dependen de los Parlamentos regionales y tienen atribuido, cada uno en su ámbito territorial, el control externo de la gestión económica, financiera, presupuestaria y contable de las instituciones y entidades del sector público autonómico y local. Asimismo, ejercen funciones de asesoramiento a los Parlamentos regionales en materia económica y financiera. Por su parte, en el ejercicio de sus competencias, los OCEX actúan con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico y coordinan su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras. (puede consultarse, Ezquerro, 2017)

Debido a esto, existe una Plataforma de rendición de cuentas, gestionada conjuntamente por el Tribunal de Cuentas y la participación de la Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana, la Audiencia de Cuentas de Canarias, la Cámara de Cuentas de Madrid, la Sindicatura de Comptes de les Illes Balears, el Consejo de Cuentas de Castilla y León, la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, la Cámara de Cuentas de Aragón, el Consello de Contas de Galicia y la Cámara de Cuentas de Andalucía para facilitar la rendición de cuentas de las Entidades Locales y permitir a los ciudadanos tener acceso a la información y conocer la gestión desarrollada. (véase Rendición de Cuentas, 2022)

Por su parte, los OCEX no ejercen competencias de naturaleza jurisdiccional, dado que es una función exclusiva del Tribunal de Cuentas, pero sí está previsto que puedan llevar a cabo la instrucción previa de los procedimientos cuando así se delegue por el Tribunal, atendiendo a la mayor eficacia en la realización de las actuaciones de instrucción. Estos órganos ejercen funciones de fiscalización sobre la Administración de la respectiva Administración autonómica y de las Entidades Locales de su ámbito territorial, sin que ello obste al ejercicio por parte del Tribunal de Cuentas de su función fiscalizadora sobre la totalidad del sector público, a nivel estatal, autonómico y local. En cambio, los OCEX no tienen competencia para el ejercicio de la función de enjuiciamiento contable, sin perjuicio de la posibilidad de llevar a cabo, por

delegación, actuaciones de instrucción previas a la función estrictamente jurisdiccional para la exigencia de la responsabilidad contable. (véase TRIBUNAL DE CUENTAS, 2022)

En relación con el ejercicio de la función fiscalizadora, los artículos 27 y 29 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (1988) prevén la existencia de medidas de coordinación entre el Tribunal y los OCEX, mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras. A tal efecto, los OCEX remitirán al Tribunal de Cuentas los resultados individualizados del examen y comprobación de las cuentas de las entidades del sector público autonómico, así como los informes, memorias, mociones o notas que aprueben. Esta documentación deberá ir acompañada de los antecedentes necesarios, pudiendo el Tribunal de Cuentas, si lo estima oportuno, practicar las ampliaciones y comprobaciones que considere preceptivas, e incorporar sus propias conclusiones a los informes, memorias, mociones o notas que apruebe, a los efectos de su remisión a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas. Asimismo, el Pleno del Tribunal de Cuentas podrá solicitar de los OCEX la práctica de actuaciones fiscalizadoras concretas, referidas tanto al sector público autonómico como al estatal.

(véase Ley de Funcionamiento del TC, 1988, p.18)

Actualmente, el Tribunal de Cuentas también coordina junto con los OCEX la fiscalización de manera de ejercer un mayor control del sector público. Durante la reunión ordinaria de la Comisión de Coordinación de los presidentes del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo de las comunidades autónomas (OCEX), han abordado diversas cuestiones de interés común relativas al control de la actividad económico-financiera del sector público español, como por ejemplo el ámbito autonómico y el local. Asimismo, se han desarrollado mecanismos de cooperación en transferencia de conocimientos y la innovación en el ámbito de las Tecnologías de la Información, el diseño de estrategias conjuntas a medio y largo plazo y el desarrollo de vías de colaboración en este ámbito de la administración electrónica, la implantación de herramientas electrónicas que permitan agilizar los procedimientos y la colaboración en la asistencia y en la formación de herramientas informáticas. Es importante decir que los presidentes de estas instituciones expresan su preocupación por la generalizada

reducción de los niveles de rendición en plazo en relación con las cuentas de las entidades locales del ejercicio 2017 y la necesidad de que se adopten medidas correctivas para activarla. (puede consultarse, Tribunal de Cuentas, 2018)

El otro organismo que se encarga de la fiscalización del sector público es la Intervención de la Administración del Estado en adelante (IGAE), es el ente que aprueba las normas de auditoría del sector público, la cual comienza su labor a partir de 1983 cuando se aprobaron las primeras normas y desde entonces se han venido actualizando a lo largo del tiempo. Este órgano de control interno se fundamenta para su funcionamiento actualmente en el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado y actúa juntamente para la regulación del control interno con la Ley General Presupuestaria. El ejercicio de la función interventora de la IGAE y el control financiero es lo que da lugar al control interno de la gestión económica financiera del sector público estatal. (véase IGAE, 2013)

Cabe agregar, que la función interventora es indispensable para poder controlar los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos autónomos que originen el reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos de ellos se deriven y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos, para asegurar que la administración de la Hacienda Pública cumple con la normativa aplicable respectivamente. Además, dentro del principio de ejercicio la IGAE ejercerá el control interno con plena autonomía respecto a los organismos y directores de gestión por ella fiscalizada, y por otra parte actuará de acuerdo con las instrucciones efectuadas por directiva del centro en cuestión.

En la actualidad están vigentes las Normas de Auditoría del sector Público (NASP) de la IGAE, aprobadas en febrero de 1997 y publicadas en el Boletín Oficial del Estado (BOE), año y medio más tarde, en septiembre de 1998. Aunque se plantean como normas aplicables a las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público estatal por los órganos funcionalmente dependientes de la IGAE, se considera su posible aplicación a las administraciones autonómica y local, especialmente a esta última, ya que la Ley reguladora de las Haciendas Locales establece que el control financiero de las entidades locales se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las

normas de auditoría del sector público. (véase NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO, 1998, p.1-2)

A esto se agrega que las NASP se complementan con un conjunto de Normas Técnicas y Circulares que conforman un completo marco normativo para la práctica de la auditoría en el ámbito del sector público estatal. Ver la Tabla Nª 7 Anexo 2

1.6.3 Semejanzas y diferencias entre personas físicas y jurídicas encargadas de la auditoría del sector privado y las entidades encargadas de la *fiscalización* en el sector público, Tribunal de Cuentas, OCEX, e IGAE

Todo organismo, público o privado, requiere revisar su gestión económica básicamente desde su contabilidad para opinar sobre su corrección, basándose en determinados criterios y métodos entre los cuales destacan las normas de auditoría emitidas por los órganos competentes en cada país y en los respectivos ámbitos, privado-público, interno-externo. A nivel internacional y nacional existen estas normas orientadas tanto al desarrollo sostenido de la profesión contable, como a disponer de elementos técnicos, uniformes y necesarios para brindar servicios de auditoría de alta calidad para el interés público. Las NIA elaboradas por parte del IAASB son la guía de acción para el sector privado cuyas normas y procedimientos de auditoría han sido adaptadas por parte de la INTOSAI convirtiéndose en las ISSAI en el sector público, tanto las NIA como las ISSAI también se aplican en España.

Las normas que regulan la auditoría pública y la privada se desenvuelven en contextos conocidos como el sector público y el sector privado. Son de distinta naturaleza y tienen características propias. En consecuencia, la tarea del auditor y de la auditoría estatal difiere de la del privado y se encuadra en una normativa específica. En el caso de las personas físicas o jurídicas encargadas de la auditoría del sector privado, para la realización de las auditorías están reguladas por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas aprobada como una Ley Ordinaria por las Cortes Generales la misma traspone la Directiva 2014/56/UE de 16 de abril de 2014. La Ley de Auditoría

de Cuentas mencionada establece unos requisitos para poder ejercer la auditoría entre ellos se tienen: experiencia comprobada, nacionalidad española, o de un estado miembro de la UE, no tener antecedentes penales por dolo, la formación necesaria teórica y programas de estudio oficiales validos en todo el territorio español, y la correspondiente autorización del ICAC para ejercer con la inscripción del Registro Oficial de Auditores.

En cambio, para las entidades encargadas para la fiscalización del sector público, es la Carta Magna de 1978 en su artículo 136 la que establece al Tribunal de Cuentas como el supremo ente fiscalizador del Estado y el sector público. Posteriormente, en mayo de 1982 se promulgó la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y luego la Ley del Funcionamiento del Tribunal en abril de 1988. Por su parte, la misma Ley fundamental del Estado que previó el desarrollo de las Comunidades Autónomas con autonomía de gestión para el desarrollo de sus intereses, y por consiguiente también crearon leyes autonómicas (con base en el artículo 137 y 148 de la misma Ley fundamental del Estado), que han incorporado en sus propios estatutos de autonomía la competencia exclusiva sobre la organización, régimen y funcionamiento de sus instituciones de autogobierno por lo cual dan origen a los OCEX. Estos órganos de control externo tienen la función de fiscalización externa de la gestión económica, financiera y contable del sector público autonómico.

De igual manera, la Intervención General de la Administración del Estado se fundamenta en el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la IGAE, que también está contemplada en la actual Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en su artículo 140 que encomienda a este mismo órgano ejercer el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal. La IGAE actúa con plena autonomía en su labor de fiscalización para lo cual deberán las entidades públicas facilitar toda la información necesaria a los funcionarios encargados para llevar a cabo su función de control. (Ley General Presupuestaria, 2003, p.71)

Actualmente la IGAE está trabajando en elaborar un nuevo cuerpo normativo consistente con el aprobado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

(ICAC), las denominadas NIAS-ES, según (Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre el proceso de adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, 2014, p.22289).

En relación con la auditoría puede ser obligatoria o voluntaria, cuando una organización sometida a auditoría por la ley respectiva quiere ser auditada debe acudir ante una firma de auditoría o auditor externo inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (competente en el sector a revisión) para solicitar sus servicios de auditoría. En relación con el inicio del ejercicio de auditoría externa por parte de las personas físicas o sociedades de auditoría, estas establecen una relación de trabajo producto de una “carta de encargo” que se acuerda entre las partes que sirve como prueba del alcance del tipo de auditoría a realizar, sea esta una revisión limitada, una auditoría financiera o integral. En la propuesta de auditoría se fijan los honorarios del auditor y el programa de trabajo con el tiempo estimado de la fase interina y final de la revisión. Las “partes” de la contratación generalmente es la sociedad para auditar y la firma de auditoría o auditor externos individual, sin embargo, puede ser un Registrador Mercantil o un Juez el que realiza por mandato el nombramiento del auditor. Al aceptar la carta de encargo el auditor externo o sociedad de auditoría queda lista para comenzar su trabajo, solo esperando el pago de los honorarios iniciales.

En oposición a lo anterior, cuando una entidad pública quiera ser fiscalizada ha de solicitarlo a la asamblea legislativa de la comunidad autónoma respectiva, la cual presentara su orden al OCEX de ella supeditado para que lo incluya en el programa anual de fiscalización. En caso de que sea el Tribunal de Cuentas el ente auditor, deberá la entidad pública solicitar la fiscalización a las Cortes Generales.

Por otra parte, en un contexto general no son las entidades públicas quienes solicitan las fiscalizaciones, estas son planificadas por el Tribunal de Cuentas en coordinación con los OCEX de acuerdo con los artículos 27 y 29 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, a través del intercambio de los respectivos Programas anuales de fiscalización evitándose así duplicación de esfuerzos. Contrariamente, en el sector privado las sociedades de auditoría o personas físicas realizan su planificación de

acuerdo con su disponibilidad de contratos de auditoría en su cartera de clientes. (véase Ley de Funcionamiento del TC, 1988, p.18)

En relación con la actividad auditora y la fiscalizadora, una firma de auditoría puede ofrecer servicios de auditoría financiera, auditoría de gestión semejantes a las auditorías que se hacen en el sector público por parte de los OCEX. Sin embargo, existe una diferencia en que las sociedades de auditoría tienen un alcance de las pruebas y documentos a revisar diferente que en el sector gubernamental debido a que los OCEX tienen que revisar la contabilidad y la ejecución presupuestaria pública que la hace más compleja por los procedimientos y documentos involucrados (facturas, contratos, disposiciones aplicables) en las diferentes fases como la autorización o aprobación, reconocimiento de la obligación, ordenación del pago (o propuesta, según las entidades) y pago material, así como la revisión de los ingresos que estaban previstos en la liquidación del presupuesto, todo lo cual hace más complicada la revisión y retardada la ejecución de la fiscalización.

En cuanto al control interno que realiza la IGAE a la administración pública es especial en cuanto a su funcionamiento y al cumplimiento de la legalidad por la existencia de la contabilidad presupuestaria llevada a cabo en las entidades del sector público. Existen dos ordenamientos jurídicos para el Control del sector público uno es el Real decreto 2188/1995 por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la IGAE y otro el de la Ley 47/2003 General Presupuestaria. (Ley General Presupuestaria, 2003, p.71). En cambio, en el sector privado no existe el control interno efectuado por un organismo competente como tal que realice el Control como lo efectúa la IGAE a las entidades públicas, ya que está constituido por todas las normas y políticas de la misma sociedad objeto de auditoría externa para salvaguardar sus activos, mejorar la eficiencia en las operaciones de esta manera lograr que los registros contables reflejen la situación real de la organización para la toma de decisiones.

Con relación a las semejanzas del control interno en cualquier tipo de organización, sea una entidad pública o sociedad privada, en ambas para alcanzar un buen control interno debe haber una adecuada segregación de funciones de manera de hacer cumplir los procedimientos establecidos para llegar al logro de los objetivos. En opinión del investigador, realmente el control interno se fundamenta en la división funcional del

trabajo en combinación a personas o funcionarios capacitados con la debida formación de acuerdo con el puesto que desempeñan, y por otra parte tengan la integridad moral para no violentar leyes o disposiciones que se han establecido sea dentro del sector público o privado.

Por otra parte, el sector privado también tiene un marco legal diferente que el Estado impone que dependerá del sector económico donde este inmerso, sea este sector primario, secundario o terciario. Por lo cual en la planificación y supervisión del trabajo de auditoría se debe hacer un estudio preliminar y evaluación del control interno, de acuerdo con el sector a revisar que incluye entre esto el marco legal que afecte la actividad económica, sea bancaria, de seguros privados, industrial, comercial o de servicios de electricidad, gas, agua entre otras.

En cambio, en el sector público quienes realizan la fiscalización en el estudio preliminar y evaluación del control interno lo harán de acuerdo con un marco legal unificado como lo es la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público que establece la clasificación actual. Por otra en el sector privado existen diversas leyes de acuerdo con el sector y actividad económica que lo regula haciendo más específico el marco legal que impera en cada sector económico. Véase Tabla 1: Normativa General de la Auditoría Nacional Privada en España Anexo 2

Hecha la observación anterior, en el caso de las entidades fiscalizadoras del sector público tienen una contabilidad presupuestaria y además un marco conceptual de acuerdo con el plan general de contabilidad pública según la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, que difiere en algunos aspectos del marco conceptual del sector privado actual del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En cuanto al Marco Conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público, en la actualidad está siendo desarrollado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB), habiéndose completado su fase I, que comprende los capítulos 1 a 4 finalizados y

publicados en enero de 2013 por la Federación Internacional de Contadores Públicos (véase IFAC, 2013).

Estas NICSP pueden ser aplicadas a nivel global en países y jurisdicciones con sistemas políticos diferentes, distintas formas de gobierno y diversos acuerdos administrativos e institucionales para la prestación de servicios a los electores. En tal sentido, el IPSASB reconoce la diversidad de formas de gobierno, tradiciones culturales y sociales, y mecanismos de prestación de servicios que existen en muchas jurisdicciones que pueden adoptar las NICSP. En el desarrollo este Marco Conceptual, el IPSASB ha tratado de responder y abarcar esa diversidad. (IPSASB, 2022, p.1)

CAPÍTULO 2. LOS INFORMES DE AUDITORÍA Y DE FISCALIZACIÓN

En este capítulo se desarrolla los resultados de los procesos de auditoría y la fiscalización como lo es el informe de auditoría y de fiscalización para ello en el epígrafe 2.1 Parte del informe de auditoría privada y antecedentes históricos en EE. UU. y los sucesivos modelos de informes de acuerdo con la autorregulación derivado de la crisis bursátil de los años 30 en el siglo XX y los escándalos financieros que surgieron a finales de los años 60 y principios del siglo XXI. En el epígrafe 2.2 se muestra el informe de auditoría en la normativa internacional implementada con el IAASB a través de las NIA. Por una parte, en el epígrafe 2.3 se expone el informe de auditoría en España y el modelo de informe. Por la otra, se expresa cuál es la normativa sobre los informes de auditoría en España como son: la circular 2/2009 de la IGAE, las Normas Técnicas sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales de la Intervención General del Estado (IGAE. 2013), y el Complemento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a las Normas de la Auditoría de la IGAE. En el epígrafe 2.4 vemos el informe de fiscalización del sector público, sus antecedentes históricos.

Primero se trata el informe de auditoría pública de la Contraloría General de EE. UU como es la GAO, su modelo de informe y normativa. Luego, se presenta el informe de fiscalización de la INTOSAI, su modelo y normativa. Posteriormente, se estudia el informe de fiscalización en España, antecedentes y se expone las diferentes normativas que interviene en los informes de fiscalización como lo constituyen en el subepígrafe las Normas de Auditoría del Sector Público e la IGAE (NASP, 1997), adaptadas NIA-ES 2014, las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (2013) y las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público (ISSAI) emitidas por la INTOSAI y adoptadas por España de acuerdo con los órganos de Control Externo Autonómicos. A continuación, en el apartado 2.5 se construye la parte descriptiva del modelo de informe de fiscalización de regularidad emitido por el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo (OCEX) autonómicos de aquellos cuyo censo arrojó que contenían informes de regularidad publicados durante la década de los años 2003-2012. Entre los que aparecen los Modelos de informe de: Navarra; Cataluña; Valencia;

Andalucía; País Vasco; Galicia; Castilla La Mancha, Canarias; Castilla y León y Principado de Asturias.

2.1 El informe de auditoría en EE. UU. y los sucesivos modelos de informes

Los Informes de auditoría y de fiscalización emitidos son el resultado de una auditoría de estados financieros que en el primer caso se refiere a organismo de naturaleza privada y en el segundo a entidades gubernamentales. Pueden ser realizados en el caso de los informes de auditoría por auditores independientes y en el caso de los informes de fiscalización por órganos de control externo gubernamentales. En ambos casos expresan una opinión sobre la razonabilidad con que se presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera, de conformidad con el marco conceptual de contabilidad aplicable.

(Sánchez. 2005, p.4), señala que todo informe debe ser el producto de los acontecimientos revisados y debe acogerse a principios establecidos. El auditor debe conocer claramente los principios aplicados en cada informe que emita, también debe tener la capacidad suficiente para determinar que dichos principios han sido aplicados de manera correcta en cada situación. Lo más común es que el auditor realice su trabajo de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), sin embargo, en algunas ocasiones los principios apropiados son algunas leyes, reglamentos, convenios contractuales, manuales de procedimientos y otras disposiciones establecidas.

Es importante destacar, que la opinión o dictamen del auditor manifestado en el informe de auditoría de cuentas anuales normalizado siempre va a tener carácter público, excepto en un caso muy concreto que es el caso de una auditoría voluntaria “no legal u obligatoria” en la cual las personas que encargan del trabajo no desean dar publicidad al mismo. Aunque en este caso concreto, el informe de auditoría puede quedar restringido al ámbito privado, el auditor tiene la misma responsabilidad que en

cualquier otro trabajo en que su informe se haga público, asimismo, éste debe estar sujeto a las Normas Técnicas de Auditoría.

La globalización e integración de los mercados hace necesaria una armonización en los resultados de la auditoría: los informes de auditoría y fiscalización que las entidades privadas y públicas de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas, gobiernos y a cualquier tercero interesado. En la actualidad, los objetivos que estos informes persiguen en todo el mundo son uniformes, pero los requerimientos específicos y plazos para su aplicación pueden variar en cada país.

Es obvio que se trata de un terreno nuevo para todos y encontrar el equilibrio adecuado ha constituido al largo de la historia de la auditoría un proceso de aprendizaje continuo, en el que todas las partes interesadas han desempeñado una función importante en la configuración del futuro de los informes de auditoría y fiscalización. Este devenir histórico es el que se presenta a continuación haciendo referencia a los Estados Unidos por ser el país más importante y vanguardista de la auditoría y su producto como lo es el informe de auditoría.

El nacimiento de los informes de auditoría en los Estados Unidos sucede, de acuerdo con (Gironella, 1978, p.160), gracias a los auditores británicos y escoceses quienes introducen la profesión de auditor en este país en el año 1800, con la finalidad de proteger y vigilar sus inversiones y salvaguardar la buena marcha de sus empresas. Como consecuencia la auditoría comenzó a expresar sus resultados mediante los informes que les eran presentados, los cuales expresaban el balance y la certificación sobre el mismo. Las inversiones británicas radicadas en Estados Unidos a partir de 1900, llevó al establecimiento de contadores públicos ingleses y escoceses y su desempeño como auditores; siendo este el origen de la auditoría en dicho país, cuyo resultado es el informe. (Taddei, 2009, p.8)

La certificación resultaba una expresión escueta de la comprobación de cifras que hacía el auditor, quien para ese entonces era, como bien lo define Gironella (2002), un “perro de caza” que andaba en la búsqueda del error humano. Asimismo, solo estaba basado en el balance, ya que la cuenta de pérdidas y ganancias era considerada secreta y cuando la certificación mencionaba que la misma era correcta, este juicio se basaba en

una cifra que presentaba el balance del organismo auditado, sin ningún soporte o detalle significativo que indicara su composición. (Ver anexo I: Modelo de Certificados 1 y 2 para el sector privado)

En el año de 1929, el American Institute of Accountants (AIA): Instituto Americano de Contadores Públicos, al final del documento de Verification of Financial Statements (Verificación de cuentas anuales) incluye un apartado titulado “Modelo de certificado del auditor de cuentas” (Ver anexo I: Modelo de Certificado 3 para el sector privado), en el que se decía textualmente:

“a.- El certificado del auditor debe ser tan conciso como sea posible para exponer correctamente los hechos. Si son necesarias salvedades, el auditor de cuentas debe exponerlas claramente.

b.- El balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el certificado del auditor de cuentas y cualquier informe o memorándum que incluya limitaciones a la responsabilidad del auditor de cuentas, cualquier salvedad sobre las cuentas, cualquier referencia a hechos que afecten significativamente la situación financiera de la empresa deben relacionarse de tal manera que aseguren su utilización conjunta.

c.- Si el auditor de cuentas está convencido de que su examen ha sido adecuado y en conformidad con estas instrucciones generales, que el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias son correctos, y que las salvedades menores están todas indicadas, puede utilizar el siguiente modelo de certificado.” (The Federal Reserve Board, 1929, p.23-24).

Un ejemplo que es competente señalar, relacionado con este modelo de certificado de auditoría, es el caso judicial de Fred Stern (31 de diciembre de 1923), referido a una información fraudulenta que fue lamentablemente ocultada en un informe de auditoría: inventarios sobrevaluados, cuentas a cobrar ficticias y ciertas cuentas a cobrar pignoradas en varios bancos; circunstancias no detectadas por los auditores de cuentas y, consecuentemente, no reveladas en su informe.

La falsedad de la información se hizo posible, debido a que para ese tiempo los procedimientos de auditoría sobre la toma física y supervisión del inventario no exigía la presencia de los auditores. Utilizando una nueva figura penal inexistente hasta aquel entonces en EE. UU, el juez de la causa dictaminó fraude bajo la premisa de gran negligencia en el trabajo profesional

En esta causa, el juez fundó su sentencia en el análisis del certificado preparado por los auditores de cuentas, enjuiciándolo por no distinguir el “alcance del trabajo” de la “opinión”, hecho que obviamente es cierto, en tanto, si el informe de auditoría expresaba una opinión sobre el balance debía asumirse que se realizó el trabajo necesario para dar la misma.

En efecto, el certificado de auditoría publicado certificaba dos puntos: la concordancia del balance de situación con las cuentas (la palabra acertada sería libros y no cuentas) y la “opinión” del auditor de cuentas sobre la veracidad y corrección de la situación financiera de la Sociedad.

La declaración de veracidad de las cuentas tuvo un cambio, como resultado de las conversaciones que durante 1932-1934 se efectuaron entre un comité designado por el Instituto Americano de Auditores Independientes (IAAI) y la Bolsa de Valores de New York, con la finalidad de acordar un modelo de Informe de Auditoría por parte de las empresas cotizadas, el 31 de diciembre de 1933 el comité presenta a la Bolsa un modelo que decía textualmente:

“Hemos efectuado un examen del balance de la compañía X al 31 de diciembre de 1933 y del estado de resultados y beneficios acumulados del año de 1933. En conexión con el mismo hemos examinado y comprobado los registros contables de la compañía y obtenido información y explicaciones de la dirección y de sus empleados; hemos realizado también una revisión de los métodos contables y de las operaciones de cuentas y resultados del año, pero no realizamos una auditoría detallada de las transacciones. En nuestra opinión, basada en tal examen, el balance, el estado de los resultados y beneficios acumulados adjuntos presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad aceptados uniformemente mantenidos por la compañía durante el año sujeto a revisión, su posición al 31 de diciembre de 1933, y los resultados de sus operaciones por el año mencionado”.
(Gironella, 1978, p.p.163-164)

La frase más destacada de este informe es “presentan razonablemente”, con ella el auditor independiente estaba expresando que, si bien las cifras pudieran no ser exactas, pueden ser aceptadas como correcta en el sentido práctico que se le da al término: no contienen errores de importancia, son dignos de confianza y no son solo el producto de

cálculos matemáticos, también están presente criterios y estimaciones subjetivas del auditor.

Asimismo, la frase “presentan razonablemente” va seguida del enunciado: “de acuerdo con principios de contabilidad aceptados uniformemente”, lo cual hace referencia a los primeros principios de contabilidad. Estos fueron considerados de primordial importancia por representantes de la IAAI y la Bolsa, lo que constituyó una gran contribución a los principios de contabilidad.

Los informes emitidos por el auditor incluyen por vez primera una opinión o dictamen, en vez de una certificación. Esta diferencia resulta muy importante, porque el término certificación implica una asociación con la palabra garantía y el de opinión es sinónimo de juicio que se forma y emite.

Como consecuencia del documento emitido por la American Institute of Accountants (AIA), en 1936 denominado “Examination of financial statements by independent public accountants” (Examen de los estados financieros por contadores públicos independientes), surgió un nuevo modelo de informe, el cual constituye un avance importante por las observaciones, que según se señala en las notas, deben seguir los auditores para emitir el informe de auditoría. Estas recomendaciones hoy en día continúan aplicándose. (Ver Anexo 1: Modelo 2 de Informe de Auditoría sobre Cuentas Anuales).

Con el establecimiento de los nuevos procedimientos de auditoría emitidos por la AIA que le dieron valor a los inventarios y cuentas por cobrar aparece el Modelo 3 de informe corto u opinión de cuentas independientes (AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, 1936, p.41). Ver Anexo I: Modelo 3 de Informe Corto u opinión de cuentas independientes

No obstante, el avance alcanzado en la auditoría, en 1938 hubo un caso de fraude de la empresa McKesson. Al respecto, Gironella (2002) relata que ante esta problemática el comité ejecutivo del AIA se reunió el 28 de diciembre del mismo año para analizar la situación, partiendo de las evidencias existentes en aquel momento. Al concluir su análisis le entregó una declaración al Journal of Accountancy (1939), donde reconoce

que en el caso McKesson & Robbins, al cual denomina caso extraordinario, existían evidencias que indicaban fraude por colusión por parte de altos directivos y falsificación de registros contables y en interés del público y de la profesión de auditor el Instituto se comprometía a revisar los procedimientos de auditoría vigentes “para determinar los cambios que debieran ser adaptados”; señala además, que desde hace años habían estado en vigor unas normas de procedimientos de auditoría publicadas en el boletín *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*.

En 1941 se definió un nuevo modelo publicado en el Boletín SAP número 5, denominado Modelo 4 de informe corto del auditor de cuentas (Ver Anexo 1: Modelos de Informes para el sector privado). En este nuevo modelo se utiliza por primera vez la expresión “de acuerdo a las normas de auditoría”, y cuando esa frase se comenzó a difundir se entendía como: los principios de auditoría, procedimientos de auditoría o normas de auditoría, ya que no se publicaron como tales hasta octubre de 1947, cuando se divulgó la: “Tentative Statement of Auditing Standards – Their Generally Accepted Significance and Scope” (Declaración provisional de las normas de auditoría – su importancia y alcance) emitida por el AIA. (AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS, 1947, p.36)

Posteriormente, en 1948 el AIA actualizó la Declaración provisional de las normas de auditoría – su importancia y alcance – en el SAP 24 mediante la “Revision in Short-Form Accountant’s Report or Certificate (Revisión del modelo corto de informe o certificado del auditor de cuentas). (Ver Anexo 1. Modelos de Informes para el sector privado: Modelo 5 de informe corto del auditor de cuentas).

En este último modelo de informe, se cambió, con respecto al modelo de 1941, la expresión “sin realizar una auditoría detallada de las transacciones”, por “incluyó las pruebas de los registros contables y demás procedimientos de auditoría”. Además, se eliminó la expresión “hemos examinado el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía” que antes estaban al comienzo del informe, dando paso a la expresión “hemos examinado o comprobado los registros contables de la compañía”.

En la actualidad, el informe de auditoría es mucho más amplio: se establece la responsabilidad de los auditores sobre la opinión y la de los administradores de la compañía. Además, se menciona nuevamente al control interno en el caso de las empresas públicas (que cotizan en la Bolsa) y su importancia para la determinación de la razonabilidad o imagen fiel de las cuentas anuales, así como la valoración del riesgo que conlleva este trabajo.

Otro documento que destaca es el publicado en 1954 por el ahora AICPA, denominado “Generally accepted auditing standards, their significance and scope (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Su significado y alcance), el cual constituye una nueva perspectiva para los informes de auditoría. En el mismo se establecen, las Normas de los informes llamada “Cuarta Norma de Auditoría generalmente aceptada”, referida a los informes de auditoría (1954). Al respecto se establece en ella:

“El informe incluirá ya sea la expresión de una opinión en relación con las cuentas anuales consideradas en conjunto, o una afirmación en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión favorable global deben comentarse las razones que existan para ello. En todos los casos en que el nombre de un auditor esté relacionado con las cuentas anuales, el informe debe incluir una indicación concisa de qué tipo de examen efectuó el auditor y el grado de responsabilidad que está sumiendo”. (Gironella, 2002, p.198).

Es de observar, que esta apreciación sobre el tipo de examen que realizó el auditor y la responsabilidad que asume, está vigente a nuestros días. Constituye, por tanto, en opinión del investigador, una norma avanzada que no tiene discusión.

A raíz del reporte especial antes mencionado, la AICPA, propone en 1959 el Modelo 6: Informe con salvedad por incumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados, propuesto (Ver Anexo 1: Modelos de Informes para el sector privado). En la norma de este informe, se establece que el mismo incluirá ya sea la expresión de una “opinión” en relación con las cuentas anuales consideradas en conjunto, o una “afirmación” cuando no es posible expresarla. En caso de no ser favorable debieran comentarse las razones para ello. Cuando el nombre del auditor esté relacionado con las cuentas anuales, se debería explicar qué tipo de examen se efectuó y el grado de responsabilidad asumida.

Asimismo, en 1961 se publica en el Boletín SAP número 31 un cambio en los tipos de opinión de informe, agregando a la denominación “un principio alternativo de contabilidad generalmente aceptado” la de “un principio o práctica no generalmente aceptada”, creando así un nuevo tipo de opinión llamada “opinión desfavorable”. Prontamente, en el SAP número 32 de septiembre de 1961 se publicó con el título: “Salvedades y denegaciones”, una Aclaración de las normas de los informes, la cual se convirtió en un avance y extensión de la cuarta norma de los informes, porque detalla la relación del auditor en las cuentas anuales y aclara el tipo de examen y el grado de responsabilidad que está asumiendo, estableciendo con precisión cinco tipos de opiniones a saber: favorable, con salvedad, desfavorable, denegada y parcial. (véase AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, 1982, p.11)

También en 1971 el Comité Técnico de Primer Nivel del AICPA, denominado Accounting Principles Board (APB): Consejo de principios de contabilidad (1959-1973), introdujo una norma contable denominada “Estado de cambios en la situación financiera o estado de origen y aplicación de fondos”. En ella se establece la obligatoriedad de la presentación del “Estado de Cambios en la Situación Financiera” como un estado contable básico, juntamente con el Estado de Situación Patrimonial y el Estado de Resultados. En el mismo año el CAP basándose en el modelo de informe existente para ese entonces, publicó en el SAP número 50 de 1971 un nuevo modelo corto de informe del auditor de cuentas denominado: Reporting on the Statement of Changes in Financial Position (Información sobre el estado de cambios en la situación financiera o estado de origen y aplicación de fondos). (Ver Anexo 1: Modelo 7 de Informe Corto del Auditor de Cuentas).

Al respecto, destaca en este modelo la existencia de una diferencia con respecto al modelo del SAP número 24: la inclusión en el párrafo de alcance y en el de opinión de la mención del estado de origen y aplicación de fondos.

Con la creación de la Comisión Cohen, por parte de la AICPA en octubre de 1974 se efectuaron cambios importantes en el modelo de informe, que desde 1948 no había tenido modificaciones esenciales. Luego, en 1988 con la publicación de la Statement on Auditing Standards: Declaración sobre Normas de Auditoría Núm. 58, Reports on Audited Financial Statements: Informes sobre estados financieros auditados, se hicieron

transformaciones en el modelo estándar en tres párrafos: introducción, alcance y opinión, agregando un párrafo adicional (Ver Anexo 1 Modelos de Informes para el sector privado. Modelo de informe Modelo 8 del Informe del auditor independiente). Este modelo cambia aspectos importantes como la expresión “hemos examinado” por “hemos auditado”, la estructura en tres párrafos ya mencionados anteriormente se aclara que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión basada en la auditoría efectuada y que es responsabilidad de la dirección las cifras de las cuentas anuales, y está todavía vigente a la fecha de la presente investigación.

El 2 de diciembre del 2001, ENRON presentó, de forma voluntaria, una petición de bancarrota acogiéndose a la protección del Capítulo 11 del Código americano de Bancarrotas (Monge, 2015) el sonado caso de la compañía Enron Creditors Recovery Corporation, acusada de practicar la contabilidad creativa, maquillando los estados financieros: ocultando pérdidas y presentando ganancias ficticias producto de operaciones fraudulentas en detrimento de sus inversionistas. Este caso disminuyó visiblemente la confianza en los informes elaborados por los auditores privados.

En relación con los Informes de Auditoría los autores Arens, Randal & Mark (2007) refieren que en la sección 404 de Sarbanes-Oxley Act (2002) se establece que el auditor de una compañía pública debe corroborar el informe de la dirección sobre la eficacia de los controles internos de los estados financieros; y la norma de auditoría 2 del PCAOB exige que la auditoría del control interno sea integrada a la de los estados financieros. No obstante, el auditor puede emitir informes por separado o combinado. (Ver Anexo 1 Modelos de Informes para el sector privado: Modelo de Informe 9 de un Despacho Independiente de Contador Público Registrado).

En el año 2001 el International Accounting Standards Board (IASB), Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, emite las normas internacionales sobre auditoría (NIAS): las 700 referidas a Conclusiones de Auditoría e Informes y las 800 referidas a Áreas Especializadas, de las cuales se explicarán en el epígrafe siguiente.

2.2 El informe de auditoría en la normativa internacional: el IAASB (NIA)

Como antes se había comentado, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) es la encargada de dictar a nivel internacional la normativa de los Informes de Auditoría y lo hace a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), desde el cual se han emitido Normas Internacionales de Auditoría referidas a los informes. (IAASB,2019)

En enero de 2016 el IAASB finaliza los cambios a los informes del auditor sobre estados financieros con propósito general referidos a las NIAS 800, en tanto las NIAS 700, referidas también a los informes, ya habían sido revisadas y actualizadas encontrándose vigentes. Ambos grupos de NIAS son descritas en la tabla N^a 8 Anexo 2

En relación con las NIA 700-799, referidas a conclusiones de Auditoría e Informes, la NIA 700, concerniente a Formación de una opinión y dictamen, expresa en detalles la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. (IAASB, 2015, p.4)

En lo que respecta a la opinión del auditor, la referida NIA 700 señala que el dictamen del auditor deberá mostrar notoriamente cuál fue el marco de referencia utilizado para la preparación de los estados financieros (incluyendo la identificación del país de origen del marco de referencia para informes financieros cuando el marco de referencia usado no sean las Normas Internacionales de Contabilidad). Asimismo, debe declarar la opinión del auditor sobre si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o están presentados razonablemente respecto de todo lo importante), de acuerdo con dicho marco de referencia para informes financieros y, donde sea apropiado, si los estados financieros cumplen con los requisitos de ley y estatutarios. (IAASB, 2015, p.4) (Ver anexo 1: Modelos de Informes para el sector privado. Modelo de informe 10 de la NIA 700).

También, este modelo de informe basado en las normas internacionales de auditoría y las normas internacionales de contabilidad aclara que también el auditor debe aplicar las normas nacionales relevantes pertinentes en cada caso, con la evidencia suficiente y competente que le permita tener una seguridad razonable sobre las cifras y estimaciones contables que estén libres de errores materiales o de importancia relativa. El informe también considera la evaluación de los principios de contabilidad que fueron usados, sin embargo, no hace referencia a la evaluación del control interno que es considerado muy importante según la ley de Sabarnes Oxley. Con respecto al informe del auditor, el investigador considera que debería incluirse en todo informe de auditoría.

Por su parte, la NIA 705 referida a las modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente tiene por objetivo que el auditor exprese una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, no se pueda determinar si los mismos, en su conjunto, están libres o no de incorrección material. (IAASB, 2015, p.70)

En esta NIA se habla de la determinación del tipo de opinión modificada, entre ellas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y denegación (o abstención) de opinión. Asimismo, trata de aspectos como la estructura y contenido del informe y de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

En cuanto a la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas se señalan los tipos de opinión modificada y se presenta para su explicación la tabla Nª 8 (Anexo 2).

También en esta NIA 705 se presentan ejemplos de los informes de auditoría relativos a: opinión con salvedades por una incorrección material tanto de cuentas anuales individuales como consolidadas, opinión con salvedades por limitación al alcance, una opinión denegada y una opinión denegada por múltiples limitaciones. (IAASB, 2015, p.70)

La NIA 706 está referida a los párrafos de énfasis y párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor independiente. (IAASB, 2015, p.96) La NIA 710 por su parte, brinda Información comparativa sobre las cifras correspondientes y estados financieros comparativos. (IAASB, 2019, p.960). La NIA 720 se tratan aspectos concernientes a las

responsabilidades del auditor relacionadas con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados. (IAASB, 2019, p.985)

En lo que respecta a las NIA 800 están referidas a la auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, en esta norma se persigue cumplir con los siguientes objetivos de cómo tratar de manera adecuada las consideraciones especiales que son aplicables con respecto a: la aceptación del trabajo; la planificación y realización de dicho trabajo; y por último la formación de una opinión sobre los estados financieros. En cuanto a la aceptación el auditor requiere obtener el conocimiento de la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros; asimismo de los usuarios a quienes se destina el informe y también de las medidas tomadas por la Gerencia de la Compañía para determinar el marco de información financiera aplicable sea aceptable en las circunstancias. (IAASB, 2019, p.1037)

Por otra parte, en las consideraciones para la planificación y realización de la auditoría el auditor deberá cumplir con los requerimientos de ética aplicables incluidos los relativos a la independencia en relación con los trabajos de auditoría de los estados financieros, así con todas las NIA que son aplicables a la auditoría. Finalmente, las consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos el auditor aplicara los requerimientos establecidos en la NIA 700.

Por su parte la NIA 805 trata de las consideraciones especiales para la aplicación de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero. Al igual de la NIA 800 persigue objetivos de tratar de manera adecuada las consideraciones especiales que son aplicables a: la aceptación del trabajo; la planificación y realización de dicho trabajo, y a la formación de una opinión y el informe, pero en este caso sobre el estado financiero o sobre el elemento, cuenta o partida de un estado financiero. (IAASB, 2019, p.1065)

Finalmente, la NIA 810 trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos derivados de unos estados financieros auditados por dicho auditor de conformidad con

las NIA. Esta NIA tiene unos objetivos para cumplir entre los cuales tenemos: a) determinar si es apropiado aceptar el trabajo para dictaminar los estados financieros resumidos; y b) si se está trabajando para determinar sobre los estados financieros resumidos hay que en primer lugar formarse una opinión sobre los estados financieros resumidos con base en una evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia obtenida; y en segundo lugar expresarse de manera clara esa opinión a través de un dictamen por escrito que igualmente describa la base para esa opinión. (IAASB, 2019, p.1099)

2.3 El informe de auditoría privada en España, normativa y modelo de informe

La auditoría privada como se vio en el epígrafe 1.4 tiene sus antecedentes legislativos en la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 en la cual se establece la obligación de someter los estados financieros al examen e informes de los accionistas censores de cuentas. Posteriormente se dio un paso determinante en la auditoría legal en España a través de la Ley 19/1988 de auditoría de cuentas pues a partir de entonces el informe de auditoría tiene su desarrollo tal como se puede observar en la Tabla N^a 9 en Anexo 2.

El estudio de los modelos de informes de regularidad en el sector público es lo que persigue en el trabajo de investigación presente y porque es necesario conocer el informe de auditoría privado que es dónde se tiene el primer desarrollo sobre los informes de auditoría que luego se adapta al sector público. Este proceso se o realizó a nivel internacional con las normas internacionales de auditoría a través de IAASB (IFAC), que luego es adoptado por el sector público con la adaptación de las NIAs, que se convierten en las ISSAI por parte de la INTOSAI organismo regulador al igual que IAASB, desarrollados en epígrafes anteriores.

En el caso de España, la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) de 1988 fue la primera que el Estado adoptó de todas las referidas a la legislación sobre sociedades. Esta venía a cubrir una laguna necesaria, puesto que la institución de la auditoría de cuentas no

estaba establecida en general en las empresas, ni regulada en su ejercicio y acceso, ni tutelada de forma práctica por los poderes públicos. Al respecto esta situación trajo como consecuencia la existencia de rivalidades entre los grupos profesionales asociados a los diferentes registros y los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), quienes jugaban a la descalificación mutua, no sabiendo que era la profesión quien salía perjudicada con los dictámenes. (Gonzalo, 1995, pp.595-629)

Con la puesta en práctica de la LAC se pretendió racionalizar la práctica profesional trasponiendo, más o menos literalmente, el contenido de la Séptima Directiva de la CEE, de 1982, sobre habilitación de las personas que deben ejercer el control legal de las cuentas de las sociedades, y poniendo en su sitio la misión del auditor responsable de una opinión profesional sobre el contenido de los estados financieros que examina. En ella se establece la obligación que tienen las sociedades mercantiles de someter sus cuentas anuales a la revisión de un auditor independiente y depositarlas, junto con el informe de auditoría, en el Registro Mercantil.

Esta Ley de auditoría en su artículo 2 habla del informe de auditoría de las cuentas anuales, definiéndolo como un documento mercantil con un contenido que aparece en la Tabla N^a 10 de Informe de Auditoría según la LAC de 1988 (Anexo2).

En relación con la opinión, se debe expresar si las cuentas anuales examinadas indican la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa auditada o, en su caso, las razones por las que no la expresa. Si los mismos se han preparado y presentado de acuerdo con los principios y normas contables del ICAC. Si los principios y normas han sido aplicados de manera uniforme en relación con los ejercicios anteriores y si la no aplicación de uno o varios principios se considera procedente, en su caso, en el marco de la imagen fiel que deben suministrar las cuentas anuales. En caso de eventos posteriores entre el cierre del ejercicio y la redacción del informe, si son importantes para la continuidad de la empresa o la entidad auditada, se deben mencionar. (Ley de Auditoría de Cuentas, 1988, art.2, p.7)

Asimismo, el informe de auditoría debe llevar la fecha de emisión debidamente firmado por quienes lo hubieran realizado, y en el caso de que haya una abstención en la opinión técnica se deberá aportar los detalles e información complementaria que sean necesarios. Por otra parte, las empresas auditadas estarán obligadas a facilitar toda la información necesaria para realizar los trabajos de auditoría, y quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen.

Uno de los cambios más significativos para los efectos de los informes de auditoría del sector privado en España, fue la institución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo oficial que asumía todas las competencias en materia de auditoría y contabilidad. En este contexto, en 1991 este organismo aprueba la Resolución del 19 de enero de 1991, por la que se publican las normas técnicas de auditoría sobre informes y modelos de informes. (véase ICAC, 1991, p.27-50)

Al respecto se habla de tres normas: la primera se refiere a la necesidad de que en la preparación del informe las cuentas anuales expresen, en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y, en su caso, de los flujos de efectivos de la entidad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable y en especial, con los principios y criterios contables contenidos en la misma. (ICAC, 1991, p.28)

La segunda norma, expresa que el auditor debe enunciar en el informe su opinión en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, o una afirmación que no pueda expresar una opinión, y en este caso las causas que lo impidan. (véase ICAC, 1991, p.28)

La tercera norma declara que el auditor debe indicar en su informe, en el caso de que las cuentas anuales estén acompañadas del informe de gestión, si la información contable del informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales auditadas. En cuanto a los elementos básicos del informe de auditoría de cuentas anuales, señala que deberá contener se muestra en la Tabla N^o 11 (ICAC, 1991, p.28) (Anexo 2).

También, la Resolución del 19 de enero de 1991 (véase ICAC, 1991, p.30-33) habla de los tipos de opinión: favorables, con salvedades, desfavorables y denegadas. Asimismo, señala, que independientemente del tipo de opinión que contenga el informe de auditoría, en determinadas circunstancias, éste podrá contener párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones cuyo contenido no afecte a la opinión. En dicha Resolución se establecen los modelos de informes para cada tipo de opinión mencionadas en el párrafo anterior.¹

Posteriormente, en la Resolución de 26 de febrero de 2003, del ICAC, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “hechos posteriores” por resolución del ICAC del 27 de marzo de 2002 (BOE, 26-07.2002), se procedió a efectuar el anuncio de la citada norma técnica de auditoría, publicada en el Boletín N° 49, de marzo de 2002, para someter la información pública de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988.

Los aspectos a los que se refiere esta norma técnica de auditoría respecto a los Informes están referidos a los hechos posteriores que pudieran surgir entre la fecha de cierre y antes de la fecha de emisión dentro de los cuales destacan dos grandes tipos: (a) aquellos que proporcionan una evidencia adicional con respecto a condiciones existentes a la fecha de cierre que debería suponer una modificación de las estimaciones de los administradores en la formulación de las cuentas anuales; (b) los que evidencian condiciones inexistentes a la fecha de cierre pero por su importancia deben ser comunicados al destinatario de las cuentas para evitar una interpretación incompleta o errónea de las mismas y no supone una modificación de ellas. (ICAC, 2003, Resolución 26 de febrero, p.2)

El objeto de esta norma es establecer los procedimientos que el auditor debe realizar con los hechos significativos con posterioridad a la fecha de cierre de las cuentas anuales y que por su importancia necesiten incluirse en la memoria y, en su caso, el acomodo de las cuentas anuales. Por otra parte, determina el efecto que tendría de no reflejar los hechos posteriores por parte de los directivos de la entidad auditada.

¹ . En este trabajo se toma solo el correspondiente al de opinión favorable tal como se observa en la tabla N° 12 (Anexo 2).

Además, delimita la responsabilidad del auditor en referencia a los hechos posteriores al cierre de estas cuentas. En el caso que los hechos posteriores no modifiquen las cuentas anuales debiendo hacerlo, debería incluir una opinión con salvedad o en su caso desfavorable, debido al incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptadas. (véase ICAC, 2003, Resolución 26 de febrero, p.3-5)

En la normativa que desarrolla los informes de auditoría, otra disposición se encuentra en el artículo 2 de la ley 12/2010 del 30 de junio que modifica las Leyes: 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas; la Ley 24/1988, de 28 de julio del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria. Sin embargo, esta no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público, a excepción de las sociedades mercantiles del sector público estatal, autonómico o local.

Conviene resaltar, que esta LAC dio un impulso a los accionistas minoritarios para que activaran las revisiones por parte de los auditores externos, simplemente con el 5% de la representación del capital. Asimismo, otorgó a las corporaciones de derecho público, representativas de los auditores de cuentas, la competencia para elaborar las normas técnicas de auditoría, estableciendo que dichas normas serían vigentes a partir de su publicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Este planteamiento se mantuvo tras la reforma de la Ley realizada en junio de 2010. Al respecto, Robles (2012) en el actual texto refundido se establece:

“Las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se elaborarán, adaptarán o revisarán (...) por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de dos meses y serán válidas a partir de su publicación, mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su Boletín Oficial”. (LAC, 2015, Art. 6.4)

En este párrafo introducido en 2010 consiste en que las normas que elaboren las corporaciones han de estar de acuerdo con los principios generales y práctica

comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea, así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la misma.

Por su parte, el Artículo 2 de LAC (2010) referido al Informe de auditoría de cuentas se hace referencia específica al contenido del informe, señalándose es un documento mercantil que contendrá, al menos, los datos que aparecen la tabla N^o 13 (Anexo 2).

Es importante señalar, que el ICAC introdujo una serie de cambios en la estructura del informe de auditoría, en la resolución del 21 de diciembre de 2010 (BOICAC 85). Destaca al respecto: la introducción de una nueva estructura del informe, el nuevo significado de los términos utilizados a la hora de explicar la tarea efectuada, y la obligatoriedad de poner de manifiesto los descubrimientos importantes o justificar la opinión contenida en el mismo.

Es relevante, entre los efectos de los cambios efectuados en el informe destaca el uso de los denominados “párrafos intermedios” que se colocan entre el párrafo de alcance y el de opinión, y que tradicionalmente contenían salvedades, incertidumbres, elementos de énfasis y otros componentes que, antes, quedaban al arbitrio del auditor, de forma que este los usaba y administraba a discreción como determinantes de su opinión. En esta norma, los únicos párrafos intermedios son los de limitaciones al alcance y los de salvedades. Ambos y solo ellos, tienen el efecto de determinar la opinión del auditor, pues las limitaciones afectan a la realización del trabajo y las salvedades tienen que ver con el incumplimiento de principios contables y tienen efectos significativos en la información financiera a revisar.

Continuando con la normativa del informe, posteriormente, se aprueba el Real Decreto Legislativo 1/2011 de 1 de julio, por el que se sanciona el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en el que se establecen las condiciones mínimas del contenido del Informe de Auditoría haciéndolo más acorde a los artículos 51 de la Directiva 78/660/CEE, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, y 37.2 de la VII directiva 78/660/CEE, referente a las cuentas consolidadas, para favorecer la comparabilidad en el ámbito económico internacional.

Se regula la responsabilidad plena que debe asumir el auditor de cuentas responsable de la auditoría de las cuentas anuales o estados financieros consolidados. Se deben precisar las fuentes jurídicas a que debe sujetarse la actividad de auditoría de cuentas, cuyo producto es el Informe, sometido a tres grupos de normas, las de auditoría, las de ética y las de control de calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría. En las normas de auditoría se introducen las Normas Internacionales de Auditoría que fueran adoptadas por la Unión Europea, de acuerdo con el mandato de la Directiva existente para ese entonces. (Real Decreto Legislativo, 2011, 1 de julio, p.70333)

En este Real Decreto Legislativo 1/2011, establece la información que debe contener el informe de auditoría en su artículo 3 el cual lo define como un documento mercantil, que contendrá, al menos, los datos contenidos en la tabla Nª 14 (Anexo 2).

Posteriormente el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de esta LAC, en su artículo 5 define los elementos que debe contener el informe de auditoría como se observa en la tabla Nª 15 (Anexo 2).

En relación al contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales las tablas 13, 14 y 15 se puede observar que son similares, lo más destacable es que en cuanto a la opinión en el grafema c) de la tabla 15, el reglamento lo desarrolla en el artículo 6 y el Decreto Legislativo del 1 de julio de 2011 lo define allí mismo, igual que la tabla 13 del artículo 2 de la LAC de 2010 los demás aspectos de identificación de la entidad auditada, personas que encargaron el trabajo, descripción del trabajo ejecutado, limitaciones encontradas, concordancia de la opinión con el informe de gestión y la fecha y firma del auditor se mantienen inalterables.

La NIA 700 ES (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013) trae un modelo de informe de auditoría que se muestra en la Tabla Nª 16 (Anexo 2).

En relación con la tabla comparativa de la NIA 700 y el Modelo adoptado a la normativa española sobre el Informe de auditoría se observan términos diferentes en la

utilización del lenguaje técnico. De igual manera, cambia los términos de estado de resultados por la cuenta de pérdidas y ganancias. En igual forma, las normas internacionales de auditoría en el informe sobre los estados financieros mencionan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa, pero, en el Modelo de Informe sobre las cuentas anuales adaptado se hace mención del término de la memoria. (NIA-ES 700, 2021, p.6-8)

Por otra parte, el modelo de informe de auditoría de la NIA-ES 700 adaptada en España incorpora el estado de flujo de efectivo que aparece en la NIA 700 y hace referencia de la normativa de Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio que contempla aspectos propios de la Normativa española, por ello se observa también un párrafo en la NIA-ES 700 que no aparece en la NIA 700. (NIA-ES 700, 2021, p.33)

No obstante, existe un párrafo en el modelo de informe de la NIA 700 que se realiza cuando la responsabilidad de la dirección es preparar los estados financieros que expresen la imagen fiel que no aparece en el modelo de informe adaptado. De igual manera, en el modelo de informe de la norma internacional de auditoría en relación a la responsabilidad de la dirección cuando prepara los estados financieros, se adiciona otro párrafo que hace mención a la evaluación de los riesgos al considerar al control interno en la preparación de los estados financieros y al diseño de los procedimientos de auditoría aplicables de acuerdo a la circunstancias, y no con la finalidad de expresar un juicio sobre la eficacia del control interno de la entidad. (NIA-ES 700, 2021, p.53-54)

Por otro lado, se produce la aprobación del Reglamento (UE) No 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 en el que se habla de los requisitos de la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión, con los requisitos legales se establece las condiciones de la contratación el límite a honorarios a percibir en cual se estipula que no sean honorarios contingentes, es decir, se acuerda en función de los resultados de una transacción o de la práctica de auditoría efectuada. Y por otra parte se prohíbe la prestación de servicios diferentes a la auditoría como servicios de contabilidad, auditoría interna, asesoría fiscal, asesoría legal, asesoría recursos humanos, asesoría e

implantación de sistemas de control interno e informáticos, entre otros que tengan que ver con las decisiones internas de la directiva de la sociedad auditada. Todo esto se hace para evitar la falta de independencia en el juicio auditor establecidos en la Directiva 2006/43/CE. (Reglamento (UE) No 537/14, 2014, art.4, p. L 158/85)

En lo referente al informe de auditoría se preparará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 de la Directiva 2006/43/CE y deberá, además, como se observa el contenido mínimo del Reglamento UE según se observa en la Tabla N^a 17 (Anexo 2).

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas se aprueba con objeto de adaptar la legislación interna española a las modificaciones incorporadas por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se transforma la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006. Esta Ley, incorpora a la legislación nacional la Directiva 2006/43/CE, la Ley 12/2010, de 30 de junio, que modificó determinados aspectos contenidos en la Ley 19/1988, de 12 de julio, que eran necesarios debido a las modificaciones que habían tenido lugar en la legislación mercantil y para incorporar mejoras de carácter técnico derivadas de la práctica. De igual forma esta Ley 22/2015 establece el contenido del informe de auditoría en el artículo 5 que se observa en la tabla N^a 18 (Anexo 2).

El contenido del informe de auditoría la nueva Ley 22/2015 de Auditoria es más amplio aun cuando se compromete, por un lado, en el grafema a) en la Ley de Auditoría además de nombrar al órgano que designó a la firma de auditoría o persona encargada de realizarla, se menciona el marco normativo de información financiera y la indicación de que las cuentas anuales son efectuadas por la administración de la sociedad auditada. Siguiendo el análisis del contenido se observa una complementariedad, con la Ley de auditoría en lo referente al trabajo general y tipo de auditoría, incluyendo las normas de auditoría y los procedimientos planificados, limitaciones encontradas, si las hubiere, así como comentarios de los riesgos existentes de incorrección material, indicación del tipo de opinión técnica y su consonancia o no

al informe de gestión del mismo ejercicio, fecha y firma de quienes hayan practicado la auditoría.(Ley de Auditoría de Cuentas, 2015, art.5, p.24)

En cambio, en el reglamento de auditoria (UE)537/2014, se habla de otros aspectos considerados en la contratación y requisitos a cumplir para mostrar su apego a al seguimiento de los estándares y requisitos por parte de la firma de auditoria o auditor, entre los cuales se tiene el indicar la fecha de designación, el periodo de contratación ininterrumpida, el periodo de renovaciones y nuevas designaciones de sociedades de auditoría o de auditor, así como de aseverar que el dictamen de auditoría es consecuente con el informe adicional para el comité de auditoría, exponer que no se han prestado los servicios ajenos a la auditoría cuya ejecución está prohibida en el artículo 5 del Reglamento (UE) 537/2014, y por último, identificar todos los servicios, aparte de la auditoría legal, que el auditor legal o firma de auditoría, haya efectuado a la organización auditada de los que no se haya hablado en el informe de gestión o estados financieros. (Reglamento (UE) No 537/14, 2014, p. L 158/81)

2.4 EL INFORME DE FISCALIZACION DEL SECTOR PÚBLICO

2.4.1 El informe de auditoría pública de la GAO en EE. UU., su modelo de informe y normativa como país vanguardista en el desarrollo de la fiscalización

En relación con la GAO (U. S. Government Accountability Office), como órgano contralor en el sector público de EE. UU., y constituye una referencia importante a nivel internacional, debido a su amplia experiencia de un siglo y a que ha logrado cumplir un rol importante en la fiscalización de cuentas, y en valores como la integridad y fiabilidad dentro de este país vanguardista en la Auditoría Pública.

Durante su desenvolvimiento histórico, en GAO (2010, p.2) se relata, que esta Oficina contralora fundada en 1921, comenzó su desempeño con un enfoque como

auditor financiero en su trabajo, mediante la revisión de comprobantes. Luego de los años 60, la visión fue la de auditoría de gestión, evaluando si los programas están cumpliendo sus objetivos. En el año de 1972 comenzó la edición del libro amarillo que contiene las Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas “Generally Accepted Government Auditing Standards” (GAGAS). En la última revisión del libro amarillo en 2018, destaca como aspecto importante, que se toman los estándares de auditoría del gobierno sea efectiva para auditorías financieras, compromisos de certificación y revisiones de estados financieros para periodos que terminen en o después del 30 de junio de 2020, y para auditorías de desempeño que comiencen a partir del 1 de julio de 2019. (GAO, 2018, p.2),

En el libro amarillo de la GAO (2018 p.194-195), las GAGAS establecen normas para la presentación de informes Auditorías, además de las normas contenidas en AICPA. El párrafo 9.03 observa que cuando los auditores cumplen con todos los requisitos de GAGAS aplicables, deben usar un léxico en el informe de auditoría, que representa una declaración de cumplimiento de GAGAS sin modificar, para indicar que efectuaron la auditoría de acuerdo con las mismas “llevamos a cabo esta auditoría de desempeño de acuerdo con las normas de auditoría gubernamentales generalmente aceptadas. Esos estándares requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener evidencia suficiente y adecuada en proporcionar una base razonable para nuestros hallazgos y conclusiones con base en nuestros objetivos de auditoría. Creemos que la evidencia obtenida proporciona un fundamento razonable para nuestros hallazgos y conclusiones con base en nuestros objetivos de auditoría.” (GAO, 2018, párr.03, p.195)

En el párrafo 9.04 establece que las organizaciones de auditoría deben cumplir con los requisitos de independencia para la auditoría interna, pero no para la auditoría externa, de las GAGAS, cuando corresponda, una declaración de que son independientes para los auditores internos. (véase GAO, 2018, párr.04, p.195).

En el párrafo 9.05 expresa que cuando los auditores no cumplen con todos los requisitos aplicables de GAGAS, deben incluir una declaración modificada en el informe de auditoría de cumplimiento de GAGAS. Para las auditorías de desempeño, los auditores deben usar una declaración que incluya el léxico en el párrafo 9.03,

modificado para indicar los requisitos que no se cumplieron, o la expresión que indica que los auditores no siguieron a GAGAS. (véase GAO, 2018, párr.05, p.196).

Con relación al contenido de informe, existen unas normas relacionadas con la presentación de auditorías de performance según el General Accounting Office GAO, (2018 p.195-199). Incluye requisitos, contenido del informe, los objetivos, el alcance y que se presentan en la tabla N^a 19 (Anexo 2).

En cuanto a las Normas de Preparación del Informe, que regulan la última fase del proceso de auditoría, el auditor habrá acumulado en grado suficiente las evidencias, debidamente respaldada en sus papeles de trabajo. Este grupo de normas exige que el informe exponga de qué forma se presentan los estados financieros y el grado de responsabilidad que asume el auditor y en cuanto a las Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. “El informe deberá especificar si los estados financieros están presentados de acuerdo con los Principios Contables Generalmente Aceptados”. (Vara, 2017, p.10)

En relación con la norma de preparación del informe, el principio de Consistencia de las normas de auditoría generalmente aceptadas según (AICPA, 2001, p.1600) establece que: El informe deberá identificar aquellas circunstancias en las cuales tales principios no se han observado uniformemente en el período actual con relación al período precedente. Asimismo, la norma de preparación del informe, del principio de Revelación Suficiente, expresa que las revelaciones informativas en los estados financieros deben considerarse razonablemente adecuadas a menos que se especifique de otro modo en el informe. (AICPA, 2001, p.1600)

En último lugar la norma de preparación del informe, referida a la Opinión del Auditor señala: "El dictamen debe contener la expresión de una opinión sobre la totalidad de los estados financieros, o la aseveración de que no puede expresarse una opinión. En todos los casos, en que el nombre de un auditor esté asociado con estados financieros el dictamen debe contener una indicación clara de la naturaleza de la auditoría, y el grado de responsabilidad que está tomando". (AICPA, 2001, p.1600). Estas últimas normas son parte del decálogo de normas vigentes señaladas de la Normativa que regula la actividad fiscalizadora en el sector público (NAGAS –

GAGAS) que constituyen los (10) diez mandamientos para el auditor y aparecen en la Tabla N^a 20 (Anexo 2).

En cuanto a la comparación entre las NIAS y NAGAS, si bien poseen diferencias, se complementan en tanto las NIAS son normas internacionales que hay que conocer para que al realizar el trabajo como auditor se lleve a cabo un trabajo de calidad. Pero a la vez, las NAGAS, que en algunos países abarcan a las NIAS, pueden contener algunas restricciones, y además algunos requisitos adicionales. Por ejemplo, en algunos países se requiere estar inscritos o colegiados en un organismo de auditores independientes para realizar la labor de Auditoría lo que no es una norma adicional a las NIAS. En relación con las diferencias entre NIAS y NAGAS se aclara mejor en la versión 2009 de la NIA 200, cuando se habla del ámbito de aplicación de ésta:

“Las NIA están elaboradas en el contexto de una auditoría de estados financieros por un auditor. Se adaptarán, según sea necesario, a las circunstancias cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica. Las NIA no tratan de las responsabilidades del auditor que puedan existir en la legislación, regulación o de algún otro modo en conexión, por ejemplo, con la oferta de valores al público. Esas responsabilidades pueden ser diferentes a las establecidas en las NIA. En consecuencia, aunque el auditor puede, en tales circunstancias, encontrar útiles algunos aspectos de la NIA, es responsabilidad del auditor asegurar el cumplimiento con todas las obligaciones legales, de regulación o profesionales”. (Versión 2009 de la NIA 200. Numeral 2) ²

2.4.2 El informe de fiscalización de la INTOSAI, su modelo y normativa.

Otro organismo encargado de la normativa que regula el informe de auditoría del sector público es la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

² Lo que en definitiva está diciendo este párrafo es que además de las NIAS se deben conocer las NAGAS en cada país que tenga en uso ambas normas

(INTOSAI), ya mencionada a priori en el capítulo 1, encargada a escala mundial de emitir las normas de auditoría para las Entidades de Fiscalización Superiores (EFS) en el sector Público. Sin embargo, es la International Federation of Accountants (IFAC): Federación Internacional de Contadores Públicos (1977) quien dicta las normas internacionales de auditoría para el sector privado, siendo la tarea de INTOSAI el adaptar tales normas del sector privado al público, haciendo siempre referencia que los auditores del gobierno tienen exigencias más amplias con respecto a las normativas y leyes propias de esta área.

Con respecto al informe de fiscalización, se proponen las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI 1700), que son la adopción de la International Standard on Auditing 700 (ISA 700) o Norma Internacional de Auditoría (NIA 700) de la International Federation of Accountants (IFAC). Tal aceptación sin embargo va más allá de la emisión de una opinión, sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, debido a los requerimientos de legalidad que los auditores del sector público deben informar, utilizándose para ello una sección separada del informe de auditoría en cuestiones presupuestarias o de rendición de cuentas, o que informen sobre la eficacia del control interno. INTOSAI (2013). Se puede observar la normativa relacionada al informe de fiscalización en la Tabla Nª 21 (Anexo 2).

Es necesario destacar que estas ISSAI (1700 -1810) han sido las NIA 700 a 810 que recientemente ha adoptado España y que han sido brevemente explicadas en el epígrafe 2.3. El modelo de informe de la INTOSAI, establecido en la ISSAI 1700, que se puede observar en la ISSAI-ES 1700 que se verá en el epígrafe siguiente. Además, es conveniente señalar que las ISSAI contienen cuatro niveles de normas internacionales de entidades fiscalizadoras superiores, las cuales se aprecian en la Tabla Nª 22 (Anexo 2).

2.4.3 El informe de fiscalización en España, antecedentes y normativa

Los antecedentes de esta normativa en la edad moderna se inician en 1851 con el antiguo Tribunal de Cuentas, su primera Ley Orgánica, de 25 de agosto de 1851

(desarrollada por su Reglamento de 1853), que según (de la Fuente y de la Calle, 2002, p.200) expresa que fue calificada como la más perfecta técnicamente entre las que han presidido la vida del Tribunal de Cuentas; limitándose las posteriores a modificaciones parciales para adaptarse a los distintos sistemas políticos. Sin embargo, en la Ley Orgánica de 1870 (en vigor hasta 1924) se sitúa por primera vez al Tribunal de Cuentas al margen del Ejecutivo, con plena independencia e inamovilidad de sus miembros, y se establece su vinculación a las Cortes. Cabe destacar la separación fundamental respecto de la jurisdicción contencioso-administrativa al no ser resoluciones judiciales susceptibles de recurso alguno fuera del propio Tribunal. Durante este periodo no se realizaban informes de fiscalización como hoy lo conocemos, existía la llamada Memorias ordinarias o eventuales. El antiguo Tribunal Supremo de Haciendas creado en 1924 y que según señala el De Mendizábal (1968, p.134), es que el expone el resultado de su fiscalización previa y consuntiva mediante su vinculación funcional con las Cortes ejercidas a través de las mencionadas a priori Memorias. Posteriormente, en 1930 por Decreto Ley de 4 de febrero se restablecen las funciones del Tribunal de Cuentas.

Dentro de este marco se decreta la Ley 11/1977 de 4 de enero General Presupuestaria, la cual teniendo muy en cuenta las disposiciones heredadas, implanta normas que se proponen incorporar con prudencia el régimen de las modernas actividades públicas en los órdenes económico y financiero.

En tal sentido, amplió el campo de las funciones de control incluyendo dos nuevos conceptos: el control financiero y la eficacia. En cuanto al control, destaca el hecho de que esta ley: (a) sustituyó, en los entonces organismos autónomos comerciales, la fiscalización previa de aquellas dotaciones de sus presupuestos que no tuviesen carácter limitativo o ampliable, por comprobaciones periódicas o procedimientos de auditoría. (b) introdujo la posibilidad de desarrollar el control financiero a través de la auditoría pública, el cual hasta esa fecha estuvo ordenado por la Ley de Administración y Contabilidad de Hacienda Pública de 1911, que en ese entonces marcó un avance en materia de fiscalización. Según el título VI de (Ley General Presupuestaria, 1977, p.377)

Con posterioridad, se definen las normas que han de ordenar la gestión de los recursos públicos fundamentándose en los principios constitucionales de equidad,

eficiencia y economía de la Constitución de 1978, (Art 31, párrafo 12), en los Estatutos de Autonomía y en las distintas leyes promulgadas por el Estado.

Más recientemente, se crea el Nuevo Tribunal de Cuentas de España con la Ley Orgánica 2/1982 del Tribunal de Cuentas, Órgano Constitucional según le atribuye la nueva Constitución Democrática en su artículo 136, visto en epígrafes anteriores.

Esta circunstancia en opinión del investigador hizo posible que en 1983 se publicarían las primeras Normas de Auditoría del Sector Público en España, realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado, las cuales sirvieron de base para las actuaciones de los órganos de control interno de la misma, de las otras administraciones territoriales y de los auditores privados en el ámbito de lo público.

El informe de fiscalización en España se inicia a partir de la creación del Tribunal de Cuentas de España en 1982, anteriormente lo que existía era una Memoria de fiscalización, pero no un informe como tal, y su normativa se fue creando posteriormente a través de la Intervención General de la Administración del Estado la normativa en 1983. (De Mendizábal, 2003, p.68).

En el caso de la auditoría pública, han sido los mismos órganos de control del sector público quienes se han ocupado de desarrollar sus propias normas de auditoría. Las primeras se publicaron en septiembre de 1983, a cargo de la Intervención General del Estado (IGAE), las cuales se inspiraron en las normas emitidas en EE. UU. por la asociación profesional de auditores de aquel país, el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

En la actualidad, existen varios bloques normativos que regulan la práctica de la auditoría pública en España: Las Normas de la IGAE, Las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas y las de los Órganos de Control Externo (OCEX) en conjunto. Las vigentes Normas de Auditoría del sector Público (NASP) de la IGAE fueron aprobadas en febrero de 1997 y publicadas en el Boletín Oficial del Estado (BOE) año y medio más tarde, en septiembre de 1998. Aunque se plantean como normas aplicables a las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público estatal por los órganos funcionalmente dependientes de la IGAE, se considera su posible aplicación a las administraciones autonómica y local, especialmente a esta última, ya que la Ley

reguladora de las Haciendas Locales establece que el control financiero de las entidades locales se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público. A esto se agrega, que las NASP, se complementan con un conjunto de Normas Técnicas y Circulares que conforman un completo marco normativo para la práctica de la auditoría en el ámbito del sector público estatal, lo que muestra en la Tabla N^a 23 (Anexo 2).

La IGAE dictó en el 2009 la Estructura y contenido de los informes de auditoría pública de acuerdo con lo establecido en el apartado primero de la Instrucción 19.^a de esta Circular 1/2009, (ya derogada por la Resolución del 30 de julio de 2015 de la IGAE). Los resultados de cada una de las auditorías se documentarán en informes escritos cuyo contenido y estructura será determinado mediante normas técnicas. En tanto no se haya aprobado una norma técnica aplicable al tipo de auditoría de que se trate, para la confección de los informes de auditoría se seguirá el siguiente modelo de informe según (IGAE, 2009, Instrucción 19^a, p.82852) ver la Tabla N^a 24 (Anexo 2).

Continuando con la normativa, la IGAE (2013) estableció la Resolución de 11 de noviembre de 2013, por la que se aprueba la norma técnica sobre informes de auditoría de cuentas anuales, en la que se regula la estructura y contenido del informe de Auditoría en nuestro caso es el mismo del informe de fiscalización. Esta Resolución señala que todo informe llevará el correspondiente título que identifique su naturaleza: Informe de auditoría de las cuentas anuales, denominación de la entidad pública auditada, ejercicio al que corresponden las cuentas anuales y órgano de control que ha realizado el trabajo. Asimismo, deberá estar fechado y firmado. La fecha del informe será la del momento final de su elaboración y será firmado con determinados criterios. Este informe se divide en secciones, las cuales deben contener determinada estructura que se presenta en una tabla resumen de la (IGAE, 2013, Resolución de 11 de noviembre, p.3) Ver tabla N^a 25 (Anexo 2)

El informe de fiscalización en España, también, depende de la normativa aplicable desarrollada por el Tribunal de Cuentas. En tal sentido, el 23 de diciembre de 2013 fue aprobado por el Pleno las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, el cual ha incorporado las ISSAI-ES de tercer y cuarto nivel que se han adaptado al trabajo de

fiscalización. Esta normativa se divide en dos partes a saber: Normas Técnicas y Normas de Procedimiento, las cuales se resumen en la Tabla N^o 26 (Anexo 2).

En cuanto al Acuerdo de aprobación, los informes, mociones y notas, mediante los que se expongan los resultados de las fiscalizaciones que hayan sido aprobados por el Pleno del Tribunal, deberán ir precedidos de un párrafo con la siguiente redacción:

“El Pleno del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado, en su sesión de..., el [informe / moción / nota] de fiscalización..., y ha acordado su elevación a las Cortes Generales [y, en lo que les afecte, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas], así como al [Gobierno de la Nación, a los Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas o a los Plenos de las Corporaciones Locales], según lo prevenido en el artículo 28 de la Ley de Funcionamiento” (Tribunal de Cuentas, 2013, p.32)

Debe ser incluido en el contenido mínimo del informe. Por otra parte, se debe indicar si se ha cumplido con la obligación de rendición de cuentas y colaborar con el Tribunal de Cuentas durante el periodo fiscalizado; el régimen jurídico de la entidad fiscalizada con el desglose más adecuado a los objetivos y al ámbito de la fiscalización y un subapartado referido al trámite de las alegaciones de acuerdo con la norma 64 de procedimiento, entre otros.

De esta manera, la introducción debe tener una información completa del trabajo de fiscalización, incluyendo además los aspectos de planificación y ejecución de acuerdo con las normas de fiscalización, reconociendo la parte de legalidad que siempre debe ser verificada, así como la rendición de cuentas. (Tribunal de Cuentas, 2013, p.32)

Además, el contenido mínimo del informe comprende los Resultados de la fiscalización. En este aparte, se expondrá de manera explícita, de acuerdo con los objetivos de la fiscalización: las debilidades encontradas e información de importancia relativa, y, en caso de conseguir actuaciones de los gestores con responsabilidad

contable o penal, se debe hacer referencia a ello y a las decisiones adoptadas hasta la fecha de aprobación. (Tribunal de Cuentas, 2013, p.32)

En estos resultados, se debe hacer diferencia entre las deficiencias en la gestión y en las irregularidades, con la información oportuna para su comprensión y valoración incluyendo de ser posible los montos o saldos afectados. Por otra parte, mencionar el trabajo realizado de comprobación con el alcance y extensión de las pruebas para el juicio u opinión. (Tribunal de Cuentas, 2013, p.33)

Asimismo, el contenido mínimo del informe debe llevar las Conclusiones de la fiscalización, las cuales se dividirán, de acuerdo con cada uno de los objetivos y de los principales resultados de la fiscalización, para expresar de manera clara la opinión del Tribunal de Cuentas y evitar cualquier reiteración de una misma materia. Debe contener, además, un resumen de las limitaciones encontradas, deficiencias e información de importancia relativa, para evitar valoraciones que afecten a las actuaciones, que eventualmente se puedan dar en el ámbito administrativo o jurisdiccional. (Tribunal de Cuentas, 2013, p.34)

Por último, el informe debe tener las Recomendaciones de la fiscalización. Dentro de las recomendaciones el informe planteará las medidas que se juzguen adecuadas para la mejora de la gestión económica financiera de la entidad fiscalizada que se pueda inferir de los resultados o conclusiones de la fiscalización, especificando a que instancias corresponde su ejecución. Se ubicará luego de la sección de conclusiones de la fiscalización. Las recomendaciones serán constructivas y claras para ayudar al destinatario ponerlas en práctica y el TC pueda efectuar el seguimiento futuro de su aplicación. (Tribunal de Cuentas, 2013, p.35). El contenido mínimo del informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España se podrán apreciar en la Tabla N^o 26 (Anexo 2).

Posteriormente, el acuerdo de adoptar las normas internacionales en el sector público por parte de España se dio con la Resolución de 18 de febrero de 2014 de la IGAE, sobre el proceso de adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, en la cual se inicia con treinta y tres NIAS-ES en la tabla N^o 27 (Anexo 2).

Para realizar eficientemente el trabajo de fiscalización, así como homogeneizar los procedimientos fiscalizadores y alcanzar unos estándares de calidad, el Tribunal de Cuentas también ha desarrollado el Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión (Pleno del 30 de abril de 2015), un Manual de procedimientos de Fiscalización de Regularidad (Pleno del 30 de junio de 2015) y el Manual de Estilo aplicable a los documentos en los que se exponen los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas (aprobado por el Pleno el 23 de julio de 2015). Igualmente, ha adoptado las Normas ISSAI-ES incorporándolas en la fiscalización de tal manera que tanto los OCEX como el Tribunal de Cuentas siguen la misma normativa para en el proceso de revisión de las cuentas públicas.

De este modo, las Normas Internacionales de Auditoría de Sector Público, (ISSAI-ES 100), son aplicables por el Tribunal de Cuentas y también por los Órganos de Control Externo a partir de su adaptación realizada el 10 de abril de 2014 por la Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Aprobada por la Conferencia de Presidentes de las Instituciones Públicas de Control Externo el 27 de junio de 2014. Esta norma ha sido aplicada partir del 1 de enero de 2015. Para su elaboración, los auditores deben preparar un informe de acuerdo con las conclusiones alcanzadas. Este informe, debe comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas, a otros responsables de la gestión y al público en general. El propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva. En tal sentido, los informes deben ser completos, fáciles de comprender, estar libres de ambigüedades, ser equilibrados, sin sesgos y objetivos, incluir solo información sustentada por evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y garantizar que los hallazgos se sitúen dentro de contexto. (Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, 2014, p.1)

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, las normas aplicables, los requerimientos legales y el destinatario. El mandato de las Instituciones de Control Externo (ICEX) y otras leyes o regulaciones relevantes pueden especificar el diseño o redacción de los Informes, los cuales pueden realizarse de forma breve o extensa. Estos OCEX autonómicos han adoptado asimismo las ISSAI-ES nivel

3 y 4, además han creado guías prácticas de fiscalización para aplicar las ISSAI-ES las cuales se pueden ver en la Tabla N^a 28 (Anexo 2)

Siguiendo con las Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público, la ISSAI-ES 1700 trata del modelo de informe de la sociedad mercantil pública comparado con el modelo de entidad pública. Las diferencias más sobresalientes entre estos modelos se pueden expresar en primer lugar, en las circunstancias en la cual en el modelo de la sociedad mercantil pública las cuentas anuales están de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, y en el de la entidad pública es de acuerdo con la normativa aplicable, de acuerdo con el PGCP o la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (IMNCL) 2013.

Por otra parte, en el modelo de la sociedad mercantil pública se hace referencia a la NIA 210 sobre la descripción de la responsabilidad del órgano de administración sobre las cuentas anuales, además de la opinión de la concordancia si así fuera del informe de gestión con las cuentas anuales, y el modelo de informe de entidad pública no los expresa.

El informe de auditoría de la sociedad mercantil pública hace expresión de la cuenta de pérdidas y ganancias, en cambio, el de la entidad menciona la cuenta del resultado económico-patrimonial. De igual forma, el estado de liquidación del presupuesto es expresado solo en el de entidad pública ya que la sociedad mercantil pública esto no aplica. Por otra parte, en el párrafo de opinión en la entidad pública se hace referencia a los principios presupuestarios que en la opinión de la sociedad mercantil pública no son aplicables.

Por último, en el Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios, se verifica que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda en su caso con la de las cuentas anuales del ejercicio, y esto no está figurado en el modelo de la entidad pública. La comparativa de estos modelos se puede observar en la Tabla N^a 29 (Anexo 2). La adaptación de la ISSAI-ES 1700 al contexto español no planteó cuestiones destacables, pero al incorporar solo la ISSAI-ES 1700, y no adaptarse las ISSAI 1705 y 1706 (y las NIA-ES 705 y 706) su utilidad es más bien

relativa, por esta razón los OCEX desarrollaron la Guía Práctica de Fiscalización (GPF)-OCEX referentes a los informes.

En este mismo orden y dirección, se ha aprobado la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública. Es nueva norma que en su sección 4ª trata lo referente a los informes de auditoría pública, los cuales expondrán la información obtenida que se considere relevante, de manera clara, objetiva, ponderada y sistemática y tomando en cuenta la importancia cuantitativa y cualitativa que conlleva. La estructura y contenido de los informes se tomará mientras no se haya aprobado una norma técnica aplicable al tipo de auditoría de que se refiera, para la elaboración de los informes de auditoría se seguirán de esta forma a continuación. (IGAE, 2015, p.71696)

La estructura consta de dos secciones. La Primera se denomina Dictamen ejecutivo la cual se subdivide en cinco apartados. El primer apartado es la Introducción, el segundo apartado es consideraciones generales, el tercero es objetivo y alcance, el cuarto es la opinión, y el quinto es el de conclusiones y recomendaciones. La segunda sección se refiere a los resultados del trabajo donde se señalarán los resultados de la auditoría, reflejando los hechos verificados como consecuencia del trabajo incluyendo aquellas limitaciones al alcance encontradas para el cumplimiento de los objetivos de auditoría. (IGAE, 2015, p.71702)

Esta Resolución contiene en su Anexo I la Estructura y contenido de los informes de auditoría pública la cual se describirá en la Tabla Nª 30 (Anexo 2)

Cabe agregar, en España, algunas NÍAS han sido revisadas para su adaptación y aplicación en España por parte del ICAC según la Resolución de 23 de diciembre de 2016, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de términos entre las cuales tenemos las NIA-ES 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, que se identifican como (Revisadas). Por último, la NIA-ES 805. Norma Técnica de Auditoría sobre “Auditoría de un solo estado financiero”, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805 para su aplicación en España, publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2.5 DESCRIPCIÓN DEL MODELO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD ELABORADO POR LAS ICEX: EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO.

2.5.1 Modelo de informe de Regularidad del Tribunal de Cuentas

Aun cuando el estudio de esta investigación es el Modelo de informe de fiscalización realizados por los OCEX a los ayuntamientos españoles, no quería dejar afuera el modelo de informe de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas (TC) que este también realiza a los ayuntamientos españoles que no están dentro de las CC.AA. que los OCEX fiscalizan (el periodo de investigación el cual se hizo este estudio empírico que abarca el universo de informes de fiscalización a los ayuntamientos españoles elaborados por los OCEX desde año 2003 al año 2012), este informe de fiscalización de regularidad corresponde al efectuado por el TC al Ayuntamiento Torres de la Alameda (Madrid) publicado en el año 2007.

Este modelo contiene cuatro apartados los cuales podemos describir a continuación:

El primer apartado es de la Introducción allí se establece los objetivos y alcance de la fiscalización, el marco legal conteniendo diferentes leyes aplicables en el examen, las características del municipio y organización de la corporación donde se delimita al municipio en su extensión territorial, número de habitantes, órganos necesarios para su organización entre otros. Por otra parte, contiene las principales magnitudes como el estado consolidado del presupuesto de la propia Entidad con el de los estados de previsión de sus sociedades mercantiles y los análisis presupuestarios pertinentes sobre las variaciones existentes de los periodos fiscalizados, la Rendición de Cuentas si está dentro de los plazos reglamentarios, así como las limitaciones encontradas y las alegaciones recibidas.

El segundo apartado trata de los resultados de la fiscalización. En esta sección se examina que el sistema administrativo y contable cumpla con la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado de las Entidades Locales, y Ley de Hacienda Local entre otras normativas. Asimismo, se analiza lo referente a la

elaboración, aprobación, modificación y ejecución del presupuesto, así como lo correspondiente a la cuenta general y sus estados contables como balance de situación, cuenta de resultados y estado de liquidación del presupuesto. Incluye este apartado por otra parte, la gestión de ingresos, de gastos, inmovilizado, endeudamiento financiero, tesorería.

El tercer apartado es el de Conclusiones, las cuales están referidas al control interno y cumplimiento de la legalidad, sobre el sistema administrativo y contable, el presupuesto, la cuenta general, y la gestión de ingresos, gastos endeudamiento financiero y tesorería.

El cuarto apartado corresponde a las recomendaciones de acuerdo con los resultados de la fiscalización y conclusiones obtenidas, las cuales se hacen, no sobre los incumplimientos legales, sino para la organización y control de la gestión que deben llevar a cabo, las que se han hecho reiterativas en varias fiscalizaciones, pero en este caso se ha avanzado lentamente en implementarlas. Se muestra el Modelo de Informe de Fiscalización de regularidad al ayuntamiento, tomado como base, del Tribunal de Cuentas en la Tabla 31 Anexo 2.

2.5.2 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de Cámara de Cuentas de Navarra.

El Modelo de informe de fiscalización de regularidad del OCEX de Navarra tiene la particularidad de estar en la base recogida con el mayor número de informes con más del 53% de la población de estos durante el periodo objeto de estudio 2003-2012. Este informe comienza con la Introducción la cual es una descripción breve sobre el ayuntamiento, extensión geográfica, número de habitantes, el régimen jurídico aplicable, bases de ejecución del presupuesto y reseña la estructura del informe en 6 epígrafes a saber: i) introducción, ii) objetivo, iii) alcance, iv) opinión, v) resumen de la cuenta general (resultado de la fiscalización), y vi) comentarios, conclusiones y recomendaciones.

El segundo epígrafe del Objetivo indica que es una fiscalización de acuerdo con las leyes forales 6/1990, de la Administración Local de Navarra, 2/1995, de Haciendas Locales de Navarra, 19/1984, reguladora de la Cámara de Comptos, se señala que se ha realizado la fiscalización de regularidad sobre la Cuenta General. El objetivo consiste en expresar una opinión a si la Cuenta General expresa en todos sus aspectos significativos la imagen fiel de la situación económico-financiera de la entidad, de la liquidación del presupuesto y de los resultados obtenidos y ha sido elaborada de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados, los cuales han sido aplicados con uniformidad. El grado de observancia de la legislación aplicable a la actividad efectuada por la entidad, la situación financiera y el grado de cumplimiento de las recomendaciones emitidas en informes previos.

El tercer epígrafe del Alcance indica que la Cámara de Comptos ha realizado la fiscalización de la Cuenta General del Ayuntamiento, de la Cuenta propia y de sus organismos autónomos, entre otros. Señala que el trabajo se ha efectuado de acuerdo con principios y normas de auditoría del sector público, se ha revisado tanto el contenido y coherencia de sus estados presupuestarios y financieros como los procedimientos básicos aplicados, analizando los aspectos fundamentales de organización, contabilidad y control interno.

El cuarto epígrafe es la Opinión de la Cuenta General, favorable, o con salvedades, entre otras, si la Cuenta General del Ayuntamiento expresa en todos los aspectos significativos la imagen fiel de la liquidación de sus presupuestos de gastos e ingresos, de su situación patrimonial al 31 de diciembre de ese año y de los resultados de sus operaciones, y contiene la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuadas, de conformidad con principios y normas contables públicos generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Con respecto a la Legalidad de acuerdo con el alcance del trabajo efectuado, la actividad económica de la entidad se ha desarrollado, en general, de conformidad con el principio de legalidad, se debe manifestar en caso de alguna falta mencionarla y expresar la salvedad a que haya dado lugar. En referencia a la situación financiera

explicar cómo ha sido el resultado presupuestario, el ahorro neto si es positivo o negativo, el remanente de tesorería si ha sido positivo o no, y el juicio de la Cámara al respecto. En relación con el cumplimiento de las recomendaciones emitidas por la Cámara de Comptos en informes previos decir cuales se han implementado o si todavía siguen pendientes aquellas que sean relevantes.

El quinto epígrafe de Resumen de la Cuenta General, que puede ser consolidada. En todo caso contiene el estado de ejecución del presupuesto, resultado presupuestario, estado de remanente de tesorería, balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias.

Estas cuentas expresan en cifras como ha sido la gestión de los recursos de ingresos percibidos en capítulos por impuestos, tasas, transferencias corrientes, ingresos patrimoniales, enajenación de inversiones reales, transferencias de capital y activos financieros. Del mismo modo de gastos aplicados, en capítulos, por concepto de gastos de personal, compra de bienes y servicios, financieros, transferencias corrientes, inversiones reales, transferencias de capital entre otros. Asimismo, la gestión de derechos pendientes de cobros, obligaciones pendientes de pago y fondos líquidos de tesorería resultantes para determinar el remanente de tesorería. Todo ello nos da como fotografía del estado estático del balance de situación producto de las variaciones del pasivo y activo y en el estado dinámico de la cuenta de pérdidas y ganancias producto del desenvolvimiento financiero del flujo de corrientes de ingresos y gastos.

En el último título de comentarios, conclusiones y recomendaciones. Se refieren a los aspectos generales, y específicos en materia de gastos, ingresos, inversiones, inmovilizado e inventario y urbanismo entre otros. Ver en Anexo 2, la Tabla 32 del Modelo de Informe de fiscalización de regularidad al ayuntamiento ejemplo por parte de la Cámara de Comptos de Navarra.

2.5.3 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña

Este Modelo de informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña empieza con un epígrafe de Introducción el cual contiene una

descripción amplia que abarca dos sentidos, el primero referido al mismo informe del origen, objeto y finalidad, así como la metodología y limitaciones al alcance. El segundo está relacionado con el ente fiscalizador el cual describe los antecedentes, creación, naturaleza jurídica y objeto social de la sociedad municipal, así como la información objeto de examen, organización y control interno.

El segundo epígrafe trata la Fiscalización realizada al ayuntamiento. El cual contiene en la primera parte la liquidación presupuestaria y remanente de tesorería, partiendo del presupuesto inicial, modificaciones presupuestarias de ingresos y gastos, liquidación de ingresos y de gastos, resultado presupuestario, liquidación de presupuestos cerrados, gastos con financiación afectada, tesorería y remanente de tesorería entre otras. En la segunda parte contiene el Balance de Situación y Cuenta de Resultados, donde se observa la fotografía de la situación financiera en el primer estado contable las variaciones del activo, pasivo y patrimonio. Y en el segundo estado contable dinámico la gestión de las ingresos y gastos en la Cuenta de Resultados. La tercera parte compuesta por Cuentas y Estados Informativos, tales como cuadro de financiación anual, cuentas de control presupuestario (recogen los saldos de los gastos y de los ingresos comprometidos con cargo a los presupuestos de ejercicios futuros) y cuentas de orden (para reflejar los documentos valor depositados en garantía de obligaciones contractuales, y los documentos valores depositados en garantía del aplazamiento y fraccionamiento de deudas).

El tercer epígrafe contiene la Fiscalización de la Sociedad Badia 2004 Promocions, S.L., la cual examina la actividad realizada, presupuesto y programa de actuaciones, inversiones y financiación (PAIF), estados financieros, notas a los estados financieros. Las notas son parte integrante de los estados financieros pues en ellas se encuentran las políticas contables más importantes y explicaciones aclaratorias sobre los movimientos de las cuentas, entre las que aparecen la comparación de la información, existencias, deudores, inversiones temporales, tesorería, fondos propios, acreedores acorto plazo, importe de la cifra de negocios, consumo de existencia, gastos financieros entre otros.

El cuarto epígrafe se refiere a servicios no obligatorios como liquidación del presupuesto de gastos por funciones (según la clasificación funcional del gasto) y costes de los servicios no obligatorios (calculado de forma proporcional al peso de los

gastos directos e indirectos de los programas con servicios obligatorios o no obligatorios, respecto a los gastos totales del presupuesto liquidado de cada ejercicio, una vez deducido el gasto por inversión).

El quinto epígrafe referido a Conclusiones sobre la Cuenta General examinada, de acuerdo con los objetivos previstos y hallazgos encontrados. Se han subdivido en observaciones y recomendaciones. En las observaciones se hace referencia al presupuesto inicial, modificaciones presupuestarias, liquidaciones presupuestarias y remanente de tesorería, control interno, estados financieros, entre otras. Las recomendaciones estas se hacen sobre aspectos generales, (de la memoria, control interno y políticas de organización, funcionamiento entre otras) y, aspectos contables (elaboración del presupuesto, cuentas no presupuestarias, estados financieros, entre otras).

El sexto epígrafe relacionado con las Alegaciones trata de los argumentos que el Ayuntamiento realiza sobre el proyecto de informe de alegaciones a las observaciones encontradas. El séptimo y último epígrafe de Comentario a las Alegaciones, una vez analizadas las alegaciones hechas por el Ayuntamiento, la Sindicatura de Cuentas contempla si hace o no modificaciones al texto del informe original. El Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad al Ayuntamiento de Badia del Vallés se puede ver en Anexo 2 en la Tabla 33

2.5.4 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana.

Comienza este Modelo no con la Introducción (como ocurre en los demás informes elaborados por los OCEX) sino con el epígrafe de Objetivos. Este informe enfoca los Objetivos de acuerdo con el artículo 8.3 de la Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo de la Sindicatura de Cuentas, y conforme a lo previsto en el Programa Anual de Actuación para ese año, el cual es determinar si la información financiera correspondiente a la Cuenta General se presenta adecuadamente conforme a los principios contables de aplicación. Así mismo, expresa que la fiscalización ha tenido

por objeto la revisión de la contratación administrativa; el proceso de elaboración del presupuesto, y la revisión de la rendición de cuentas e información que se debe facilitar al Pleno del Ayuntamiento y de sus entidades dependientes, para verificar su adecuación a la normativa legal vigente.

El epígrafe segundo es del Alcance de la Fiscalización de regularidad que abarca la revisión financiera y el cumplimiento de la legalidad. En la revisión financiera se extiende a la revisión de las áreas de fiscalización como las cuentas anuales conformadas por el balance, la cuenta del resultado económico – patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria correspondiente. Para alcanzar dichos objetivos se debe comprobar su adecuación a la normativa contable y presupuestaria de aplicación extendiéndose a: resultado presupuestario y remanente de tesorería, presupuesto de gastos, revisión del proceso de elaboración y aprobación del presupuesto, la rendición de cuentas, y la información a facilitar al Pleno por parte del Ayuntamiento.

Asimismo, se indica que se han efectuado las pruebas de auditoría financiera que se han considerado pertinentes de acuerdo con los “Principios y normas de auditoría del sector público”, elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español y con las “Normas técnicas de fiscalización” aprobadas por el Consell de la Sindicatura recogidas en el “Manual de Fiscalización” de la Sindicatura de Cuentas.

El tercer epígrafe de Conclusiones Generales se enmarca en los aspectos de la revisión financiera y la revisión del cumplimiento de la legalidad. En relación con la revisión financiera de acuerdo con el resultado del trabajo y al alcance se pone de manifiesto aquellos hechos o circunstancias que afecten significativamente a la adecuación de los estados y documentos contables fiscalizados a los principios y normativa contable y presupuestaria de aplicación. Luego, con respecto a la revisión del cumplimiento de la legalidad, de acuerdo con el resultado del trabajo realizado y con el alcance señalado, se pone de manifiesto, que, durante el ejercicio objeto de fiscalización, la existencia de los incumplimientos significativos de la normativa aplicable a la gestión de los fondos públicos, en relación con las áreas fiscalizadas.

El cuarto epígrafe de Información General es una descripción breve del municipio, su delimitación geográfica, número de habitantes, cuadro político existente, plantilla del Ayuntamiento, manera de recaudación de los tributos, y entes dependientes.

El quinto epígrafe es el de la Rendición de Cuentas e Información al Pleno. En este se examina la tramitación y contenido de la Cuenta General, que contenga el propio Ayuntamiento y, de existir, entidades dependientes, de acuerdo con el plazo legal establecido en el artículo 212 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL) (antes del 1 de junio) para la aprobación por el Pleno. Las cuentas anuales que integran la Cuenta del Ayuntamiento son el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria.

El sexto epígrafe de la Elaboración, Formulación y Aprobación del Presupuesto se divide la parte del presupuesto inicial y la de elaboración, formulación y aprobación. En la sección del análisis de las previsiones iniciales se muestra un cuadro comparativo de los presupuestos iniciales del ejercicio auditado con el ejercicio anterior, donde se recoge la importancia cuantitativa de cada uno de los capítulos presupuestarios y la variación entre los ejercicios. La parte de elaboración, formulación y aprobación se obtiene del análisis del procedimiento de tramitación y del contenido de la documentación incorporada al presupuesto y se evalúa conforme a los plazos establecidos en los artículos 168 y 169 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

El séptimo epígrafe referido al Resultado Presupuestario y Remanente de Tesorería muestra el resultado presupuestario del ejercicio auditado, y el resultado presupuestario ajustado del ejercicio anterior, se hace un análisis de variaciones de las operaciones corrientes para determinar su evolución, así como de las otras operaciones no financieras, entre otras. En cuanto al Remanente de tesorería, se elabora un estado según la cuenta remitida a la Sindicatura de Cuentas que muestra Remanente de Tesorería partiendo de los Fondos líquidos más Derechos pendientes de cobro menos Obligaciones pendientes de pago para el Remanente de tesorería total, el cual puede sufrir variaciones restando el saldo de dudoso cobro y el exceso de financiación afectada resultando un Remanente de tesorería para gastos generales.

El octavo epígrafe se trata de la Fiscalización de la Contratación de acuerdo con la Ley de Contratos del Sector Público, en la cual se revisa la normativa y su grado de aplicación, y otros elementos como perfil del contratante, muestra de contratos de obras, contratos de suministros, contratos de servicios, contratos menores, entre otros.

El epígrafe noveno se refiere a Recomendaciones se hacen como resultado del trabajo de fiscalización realizado en determinadas áreas significativas de la gestión económico-financiera del Ayuntamiento, y con independencia de las conclusiones recogidas en los apartados de revisión financiera y revisión del cumplimiento de la legalidad

El último y decimo epígrafe es el de Tramite de Alegaciones, este procedimiento se hace en cumplimiento de lo acordado por el Pleno de las Cortes Valencianas en el año de 1986, así como del Acuerdo del Consell de la Sindicatura de Cuentas al tenerse conocimiento del borrador del informe de fiscalización, se remite a los gestores del ayuntamiento fiscalizado dicho borrador para que, en el plazo concedido, formulen, en su caso, alegaciones que se encuentra en los Anexos. Ver en Anexo 2 la Tabla Nª34 que muestra el Modelo de Informe de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Valencia

2.5.5 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Cámara de Cuentas de Andalucía.

El Modelo de Informe de este OCEX comienza con la Introducción en la cual se justifica su elaboración en el Plan de Actuaciones aprobado por la Cámara de Cuentas de Andalucía. Luego realiza una descripción breve del municipio en cuanto a su extensión geográfica, su número de habitantes, y las atribuciones del Ayuntamiento como entidad básica de la organización del territorio enmarcado para representar los intereses de la colectividad y para la gestión de los servicios públicos mediante sus consorcios u organismos dependientes.

El segundo epígrafe se refiere a los objetivos y alcance, que establece la ejecución de una auditoría de regularidad y el objetivo general del trabajo consiste en obtener evidencia suficiente para establecer conclusiones sobre la legalidad de las operaciones realizadas por la entidad. El trabajo de fiscalización se divide en las siguientes áreas: presupuesto, modificaciones, estados y cuentas anuales, tesorería, pagos a justificar, acreedores y deudores, partidas pendientes de aplicación, recaudación, transferencias recibidas, ingresos patrimoniales, enajenación de inversiones, personal, compra de bienes y servicios, endeudamiento, transferencias concedidas e inversiones. Las tareas de examen se llevan a partir de los datos de los Estados de Ejecución del Presupuesto aportados por los responsables de contabilidad en el trabajo de campo.

El tercer epígrafe corresponde a las limitaciones al alcance sea por algunas de las circunstancias como la falta de registros o libros para comprobar la contabilidad, o por falta de actualización de los libros de las Actas de Pleno, de resoluciones de la Alcaldía y de las Actas de la Comisión de Gobierno a comprobar, así como la falta de respuestas a confirmaciones de determinadas operaciones deudoras o acreedoras o del representante jurídico del Ayuntamiento si lo hubiera. Por otra parte, la falta de rendición de la Liquidación del Presupuesto, o de la Cuenta General constituyen limitaciones en la comprobación llevada a cabo en una fiscalización.

El cuarto epígrafe referido al Control Interno contempla que las obligaciones legales del órgano de control interno se regulan en la LRHL y en el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Para llevar a cabo la realización del trabajo de campo, se lleva a cabo el estudio y evaluación de los sistemas de control interno del Ayuntamiento, con objeto de definir el grado de confianza de estos, verificando la segregación de funciones y responsabilidades, así como la coordinación entre las distintas áreas o unidades funcionales, especialmente Tesorería e Intervención. De allí se observa si existen procedimientos en cada área que las regulen correctamente. Al encontrarse deficiencias se van mencionando por área específica o unidad funcional.

El epígrafe quinto trata los Aspectos Generales del Presupuesto aprobación si fue dentro del plazo, o fue prorrogado, las Modificaciones Presupuestarias, la formación y

rendición de los Estados y Cuentas Anuales, el manejo de la Tesorería, los Pagos a Justificar, Acreedores y Deudores, y los Pagos Pendientes de Aplicación.

El sexto epígrafe relativo a los Ingresos examina su distribución, recaudación correspondiente y transferencias (corrientes y de capital) previstas y recibidas, del Estado, de CCAA, de Entidades Locales (EELL.), y del Exterior. De igual forma, se analizan los Ingresos Patrimoniales y Enajenación de Inversiones.

El séptimo epígrafe de Gastos describe el examen del Estado de Ejecución del presupuesto de Gastos de Personal, Compra de Bienes y Servicios, Endeudamiento, Transferencias Concedidas e Inversiones.

El octavo epígrafe de Conclusiones y Recomendaciones. Se refiere a Conclusiones y aquellas Recomendaciones que sean pertinentes sobre el Control Interno, Aspectos generales sobre el Presupuesto la formación de los Estados y Cuentas Anuales, Ingresos por Recaudación, Transferencias Recibidas, Ingresos Patrimoniales y Enajenación de inversiones, Gastos de Personal, Compra de bienes y servicios, Endeudamiento, y Transferencias concedidas e Inversiones.

El noveno epígrafe es el de la Opinión, la cual se hace de acuerdo con los resultados obtenidos de la fiscalización y la conformidad del cumplimiento de los principios contables generalmente aceptados y de la normativa reguladora de la gestión económico-financiera y, en caso de limitaciones importantes en el alcance o desviaciones importantes se modificaría la opinión.

El décimo epígrafe se refiere a Anexos, donde se encuentra el presupuesto de gastos y de ingresos en el Estado de Ejecución. Por último, el undécimo epígrafe trata de las Alegaciones que la Corporación realiza sobre el proyecto de informe que si son procedentes se ponen de manifiesto en el informe definitivo por la Cámara de Cuentas de Andalucía.

Ver Anexo 2, la Tabla 35 que contiene el Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de Cámara de Cuentas de Andalucía.

2.5.6 Modelo de Informe de Regularidad del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

Este Modelo de Informe de Regularidad comienza con el epígrafe de la Introducción la cual parte de lo dispuesto en la Ley 1/1988, de 5 de febrero de la creación, funciones y actuación de este Tribunal de Cuentas para la fiscalización del Sector Público Vasco. Señala que ha realizado la fiscalización de la Cuenta General del Ayuntamiento e indica el Alcance de esta en los aspectos de Legalidad (Examen de la normativa aplicable en las áreas de presupuesto, ingresos de derecho público, endeudamiento y operaciones financieras, personal, contratación de obras, servicios y suministros, y concesión de subvenciones), Contabilidad referido a la conformidad de la Cuenta General a los principios contables que le son aplicables y, el Análisis financiero de la situación económica del Ayuntamiento. Por último, muestra el número de habitantes de la población que contiene el padrón municipal, y los organismos autónomos y demás entidades dependientes o relacionadas con la Corporación Local.

En el segundo epígrafe de la Opinión se refiere en primer lugar al juicio sobre el Cumplimiento de la Legalidad que abarca la parte de personal, subvenciones concedidas, contratación de obras, servicios y suministros producidos. En segundo lugar, la Opinión sobre las Cuentas Anuales, en todos los aspectos significativos, la actividad económica del ejercicio, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera y los resultados de sus operaciones del ejercicio.

El tercer epígrafe referido a las Consideraciones sobre los Sistemas de Control Interno y Procedimientos de Gestión sobre las deficiencias que no afectan de manera trascendente el cumplimiento de principios que regulan la actividad económico-financiera, y en los aspectos procedimentales que se expresan para la mejora de la gestión. Para ello se examinan las áreas de presupuesto y contabilidad verificando las fechas de aprobación por el Pleno dentro de los lapsos estipulados, la liquidación del presupuesto dentro de la normativa y el registro adecuado de las operaciones contables y extracontables. De igual forma, se revisan los Ingresos Fiscales conforme a lo dispuesto en la LRHL

El cuarto epígrafe del Análisis Financiero muestra la evolución de las principales magnitudes liquidadas por el Ayuntamiento, entre las cuales aparecen los ingresos corrientes, los gastos de funcionamiento (gastos de personal, compra de bienes corrientes y servicios, transferencias y subvenciones corrientes), el ahorro bruto, gastos financieros (cap. 3), resultado corriente, amortización préstamos (cap. 9), ahorro neto, enajenación de inversiones (capítulo 6), subvenciones de capital recibidas (cap.7), inversiones reales (cap.6), subvenciones de capital concedidas (cap.7) y resultado de operaciones de capital, resultado de operaciones no financieras (caps. 1 a 7), remanente de tesorería y el endeudamiento.

Por otra parte, incluye este epígrafe una Conclusión del manejo en las fuentes de financiación de las inversiones que realizan las administraciones municipales como son el ahorro neto que son capaces de generar en cada ejercicio, como el remanente de tesorería y la financiación externa por parte de las subvenciones o nuevos financiamientos.

El quinto epígrafe es el de la Cuentas Anuales que muestra: la Liquidación del Presupuesto, Variación de los Presupuestos Cerrados, Resultado Presupuestario Ajustado, Remanente de Tesorería, Remanente de Tesorería Para Gastos Generales, Endeudamiento. De igual manera, el Balance de Situación, y la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Asimismo, se muestra en Anexos explicaciones sobre la Naturaleza del Ente Fiscalizado y Legislación Aplicable, el Presupuesto y sus Modificaciones, y partir de Modificaciones Presupuestarias además contiene un cuadro ilustrativo de cada subepígrafe, Impuestos, Tasas y Otros Ingresos. Se presentan también, los Ingresos por Transferencias y Subvenciones, Enajenación de Inversiones Reales, Gastos de Personal, Seguridad Social, Transferencias y Subvenciones Corrientes Concedidas, Pasivos Financieros, Deudores Presupuestarios, Conciliación Resultado Presupuestario y Patrimonial, Clasificación Funcional del Gasto, y termina en el Análisis de Contratación con su respectivo cuadro y comentario referido a su regulación Ley de Contratos del Sector Público (LCSP).

Al final del Informe de Anexos aparece un epígrafe referido a las Alegaciones al Documento provisional relacionado a la fiscalización del Ayuntamiento de acuerdo con

la Opinión de la Legalidad de aspectos del Personal, Subvenciones, Contratación, entre otros, a que diere lugar. De igual modo, se comentan las alegaciones sobre la Opinión sobre las Cuentas Anuales, y en las Consideraciones sobre los Sistemas de Control Interno y Procedimientos de Gestión referidos a Presupuesto y Contabilidad, Ingresos Fiscales, Personal, Contratación, entre otros, que hayan sido pertinentes.

Ver Anexo 2 la Tabla 36 del Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.

2.5.7 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Consejo de Cuentas de Galicia

El Modelo de Informe del Consejo de Cuentas de Galicia tiene la particularidad que la población de informes recogida es exclusivamente del año 2009, es decir, durante los diez años 2003-2012 que abarca el estudio de los informes de regularidad sólo en ese año se hacen informes de regularidad por parte de este Consejo de Cuentas. Comienza este Modelo de informe también con la Introducción la cual es un simple título que se subdivide en Objetivos y Alcance, Limitaciones y Normativa Reguladora.

Con respecto a Objetivos y Alcance parte con la función fiscalizadora que tiene este OCEX producto de la Ley 6/1985 de creación y funcionamiento del propio Consejo de Cuentas por lo cual realiza una fiscalización de regularidad contable sobre las cuentas anuales que incluye auditoría legal y auditoría financiera. Por su parte, los Objetivos se enmarcan en verificar si la gestión económica y presupuestaria se ejecuta conforme a su normativa de aplicación y, comprobar la fiabilidad de los registros, verificando el cumplimiento de los principios y normas prescritos en las instrucciones contables y, los procedimientos y medidas de control interno para asegurar una adecuada gestión económico-presupuestaria. Las Limitaciones se refieren a falta de documentación provista para las comprobaciones por parte del Ayuntamiento, a la falta de registros contables o actualización de inventario de bienes, entre otras. La Normativa Reguladora indica la legislación estatal, legislación autonómica y legislación de control externo a la cual está sujeta la fiscalización.

El segundo epígrafe se refiere a la Información del Municipio la cual contiene su extensión geográfica, número de habitantes, PIB per cápita y la conformación política de la corporación municipal, entre otros. De igual nivel, la información sobre Datos de Tramitación y Rendición de Cuentas en las fechas más importantes con relación a la elaboración y liquidación del presupuesto y formación de la cuenta general.

El tercer epígrafe es el de las Cuentas Anuales, donde se examina la contabilidad presupuestaria y la contabilidad financiera. Se comprueba la liquidación del presupuesto de ingresos que se ajuste a la estructura y desagregación del presupuesto. Respecto a la liquidación gastos comprueba que los gastos autorizados y comprometidos coincidan con las obligaciones reconocidas. Con relación a la contabilidad financiera se centra en la adecuada contabilización de las cifras del balance y de la cuenta de resultados. Con respecto a la memoria se verifica que contiene los 22 apartados según el Modelo Normal de Contabilidad Local.

El cuarto epígrafe de Resultados de la Fiscalización relativos a las áreas objeto de revisión en el alcance se examina el control interno, las modificaciones presupuestarias, gastos de personal, gastos corrientes, gastos por transferencias y subvenciones, gastos de inversión, operaciones financieras, entre otras.

El quinto epígrafe trata de las Magnitudes Presupuestarias Relevantes como resultado presupuestario que proviene de la diferencia entre derechos reconocidos netos deducidas las obligaciones netas reconocidas y el remanente de tesorería producto de los fondos líquidos más derechos pendientes de cobro menos obligaciones pendientes de pago.

El sexto epígrafe es de Conclusiones sobre las debilidades encontradas en la gestión presupuestaria y financiera, personal, contratación y subvenciones, entre otras.

Asimismo, el séptimo epígrafe se refiere a las Recomendaciones a partir de los resultados de la fiscalización se efectúan estas en materia de gestión presupuestaria y financiera, en materia de personal y de contratación y subvenciones, entre otras.

Con respecto a Anexo de Alegaciones, el Consejo de Cuentas de Galicia presenta el Anteproyecto de Informe al Ayuntamiento para que presente los documentos o justificaciones que consideren pertinente. Ver en Anexo 2 la Tabla 37 del Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Consejo de Cuentas de Galicia.

2.5.8 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha

Comienza este Modelo de Informe de Fiscalización con el epígrafe de Introducción la cual se subdivide en subepígrafes de objetivos, alcance y limitaciones, características del Municipio y legislación aplicable. La introducción parte del Acuerdo Plenario del Ayuntamiento en cuestión de la solicitud de una fiscalización con base de la Ley 5/1993, de 27 de diciembre, de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha por la cual se encarga este OCEX de la fiscalización externa de la gestión económico-financiera del sector público de la CC.AA. de Castilla- La Mancha. Se señala el tiempo que abarcaría el trabajo de campo y la fecha de aprobación del informe provisional por el Síndico de Cuentas, informando al Ayuntamiento que en el plazo de un mes justifique alegaciones.

En cuanto a los Objetivos los informes elaborados se harán conforme al artículo 21 de la Ley 5/1993 de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha según el cual se hará constar lo siguiente: la observancia de la legalidad reguladora de la actividad económico-financiera del sector público y de los principios aplicables, el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos y si la gestión económica-financiera se ajusta a los principios de economía y eficiencia, la existencia, en su caso, de prácticas irregulares, las medidas de mejora que sean necesarias para la gestión económica de las entidades fiscalizadas, y las alegaciones que hayan formulado las entidades fiscalizadas, con la expresa indicación de las no aceptadas.

El alcance se realiza en la comprobación de las áreas económicas de ingresos y gastos, analizándose aspectos de organización, contabilidad, contratación y control interno. Dichas comprobaciones se elaboran en la revisión de los diferentes documentos facilitados por la Corporación y sus justificantes. La fiscalización se

ejecuta mediante el examen de los libros, registros y documentos disponibles, utilizando los procedimientos y técnicas de auditoría. Las características del municipio se detallan en su ubicación geográfica, número de habitantes, organización municipal, la conformación política del Pleno, las entidades en las que participa el Ayuntamiento y el desglose del presupuesto municipal.

La legislación aplicable reguladora de la actividad económica, financiera, presupuestaria y contable enumera los reales decretos, ordenes, leyes estatales y autonómicas entre las cuales se tienen: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, Ley de Contratos del sector Público, Orden de 23 de noviembre de 2004, del Ministerio de Economía y Hacienda 4042/2004, que aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, modelo simplificado, entre otras.

El segundo epígrafe es el Resultado de la Fiscalización el cual se divide en unos subepígrafes que detallan las diferentes áreas de gestión de la actividad económico-financiera y presupuestaria del Ayuntamiento. La primera área es la del control interno y sistema contable, donde se evalúa la función interventora, la segregación de funciones, la llevanza de la contabilidad y el sistema informático que está integrado por el programa de aplicaciones informáticas (SICAL)³ puestas a disposición por la Diputación Provincial.

La segunda área se refiere a los Presupuestos y Cuenta General donde se examina tanto el presupuesto del Ayuntamiento, como la liquidación y la rendición de las cuentas, realizado, según trámites y plazos establecidos en los artículos 162 y siguientes del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLRH).

La tercera área es de Modificaciones Presupuestarias. La cuarta área de la Gestión del Presupuesto de Ingresos, la quinta área es de la Gestión del Presupuesto de Gastos.

³ El sistema informático está integrado por el programa de aplicaciones informáticas (SICAL) puestas a disposición de la Corporación por la Diputación Provincial, para la elaboración de la contabilidad, por lo que cumple con la obligación prevista en la Instrucción de Contabilidad Modelo simplificado, relativa a la llevanza mecanizada de la contabilidad municipal.

La sexta área de la Contratación Administrativa y Patrimonial dónde se examina el inventario de bienes y derechos, normas urbanísticas de aplicación, la contratación administrativa de gestión de servicio público de agua potable, entre otras.

En la séptima área de Ejercicios Cerrados se analiza la composición, evolución y antigüedad de los saldos de derechos de cobro y obligaciones pendientes de pago correspondiente a ejercicios cerrados. La octava área, del Análisis de la Tesorería, examina las cuentas operativas abiertas, sus movimientos de cobros y pagos, y que todas estén reflejadas en el Estado de Tesorería.

La novena área se refiere al Resultado Presupuestario y Remanente de Tesorería. El Resultado Presupuestario, como es sabido pone en evidencia en que grado los recursos presupuestarios obtenidos en cada ejercicio (derechos reconocidos netos) han sido suficientes para financiar los gastos presupuestarios del ejercicio (obligaciones reconocidas netas). A su vez, el Remanente de Tesorería representa la liquidez existente en el Ayuntamiento como consecuencia de la gestión durante el ejercicio.

El tercer epígrafe se refiere a las Conclusiones que estarán de acuerdo con los resultados de la fiscalización en las áreas, como por ejemplo en forma general y por área específica del control interno, ingresos, contratación, ejercicios cerrados, remanente de tesorería, entre otros. El cuarto epígrafe sobre las Recomendaciones que propone esta Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha para la mejora de la gestión económico-financiera del Ayuntamiento en las áreas pertinentes sea de control interno, ingresos, contratación, ejercicios cerrados, remanente de tesorería, entre otros, de acuerdo con los resultados de la fiscalización.

Por último, los anexos se componen de tablas que representan modificación de crédito, liquidación del presupuesto de ingresos, liquidación del presupuesto de gastos, balance de situación, estado de la tesorería, resultado presupuestario, remanente de tesorería, y otros más.

La Tabla 38 que corresponde al Modelo de Informe de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha se puede observar en Anexo 2.

2.5.9 Modelo de Informe de Regularidad de Cámara de Cuentas Comunidad de Madrid

La Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid ha tenido en la recolección de los informes de regularidad Modelos de informes de fiscalización diferentes estos 10 años de recogida 2003-2012. Por ello se toma a este Modelo por ser más actual y frecuente que se considera más representativo.

Comienza este Modelo con la Introducción la cual es un epígrafe que se divide en cinco apartados, a saber: presentación, organización de ayuntamiento, objetivos y alcance, limitaciones de la fiscalización, en su caso, y tratamiento de alegaciones. La Presentación parte del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid que le permite la organización territorial en municipios y de la Ley Orgánica 5/1998, que le confiere el control económico y presupuestario a este OCEX, sin perjuicio del que corresponda al Tribunal de Cuentas. La iniciativa de esta fiscalización se hace de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.1 de la Ley de Cámara de Cuentas (LCC), de 29 de abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid.

El segundo apartado describe la Organización del Ayuntamiento, la localización geográfica, el número de habitantes, fecha de constitución de la Corporación, su organización política y estructura del Gobierno de la Junta Local.

El tercer apartado describe los objetivos generales de la fiscalización, consisten en: analizar la evolución de la liquidación del Presupuesto, y las medidas tomadas por la entidad de acuerdo con los resultados obtenidos. De igual forma, analiza si la gestión económico-financiera de la organización se ha ejecutado de conformidad con la normativa aplicable, con especial atención a los gastos de personal y de inversiones, entre los demás. Comprueba si los estados contables son representativos de la situación financiera y patrimonial del Ayuntamiento, de conformidad con los principios y normas contables que le son de aplicación. Verifica si la contratación cumple con las disposiciones legales vigentes sobre una muestra preferentemente de gastos de inversión.

El cuarto apartado de Limitaciones a la Fiscalización indica si las Cuentas generales han sido rendidas a esta Cámara, explica si los datos se han obtenido de la aplicación contable.

El quinto apartado de Tratamiento de Alegaciones indica el procedimiento según lo dispuesto en el artículo 12 LCC, se envía los resultados provisionales de las actuaciones realizadas al Alcalde-Presidente del Ayuntamiento en cuestión, con el fin de que formule las alegaciones.

El segundo epígrafe se refiere al Control Interno que evalúa las debilidades encontradas como la falta de dotación de personal en la Intervención municipal, función del interventor, área de personal y si la plantilla es adecuada al presupuesto, medios humanos disponibles para gestionar sus tributos en vía voluntaria y ejecutiva, entre otras más.

El tercer epígrafe de Resultados de la Fiscalización describe en varios apartados las diferentes áreas examinadas.

El cuarto epígrafe de Presupuesto de Gastos examina las partidas y evolución de Gasto de Personal en los ejercicios auditados para ver su tendencia y específicamente la revisión del ejercicio último para la comprobación de las medidas extraordinarias adoptadas en la reducción del déficit público y cumplimiento del Real Decreto Ley (RDL) 8/2010, de 20 de mayo, que contempla medidas especiales.

El quinto epígrafe es el de Presupuesto de Ingresos que a su vez se divide en varios apartados como Ingresos Tributarios, Transferencias Corrientes y de Capital, e Ingresos por Enajenaciones. En la sección de Ingresos Tributarios se presenta un cuadro de la ejecución presupuestaria a nivel de capítulo, entre los cuales están los impuestos directos, impuestos indirectos y tasas, precios públicos, entre otros.

El sexto epígrafe es el Balance cuyas partidas aparecen en el Anexo I.2-0.1 Balance de Situación compuesto por el Activo, Pasivo y Patrimonio. Dentro del Activo se hace un análisis por rubro del Inmovilizado, Deudores Presupuestarios, Tesorería y Operaciones No Presupuestarias (Deudores no presupuestarios y Acreedores no

presupuestarios), y en el Pasivo se examina el Endeudamiento, y los Acreedores Presupuestarios, entre otros.

El séptimo epígrafe corresponde a la Contratación donde se examinan los diferentes tipos de contratos y su conformidad a la normativa, su correcta justificación y adjudicación mediante licitación pública, los criterios de valoración, duración y las exigencias desde el punto de vista económico al contratado, entre otros.

El octavo epígrafe es el de las Conclusiones de acuerdo a los resultados de la fiscalización realizado por cada área desde la Cuenta General, enfocando todo su contenido en las debilidades encontradas en la rendición de cuentas, deudores, resultado presupuestario, medidas para la financiación del pago a proveedores, entre otras, hasta la Contratación con los señalamientos en la tramitación y en ejecución de los contratos celebrados sobre excesos en los precios e incumplimientos de la normativa en la contrataciones.

El Noveno epígrafe corresponde a las Recomendaciones sobre las áreas examinadas y las medidas a tomar en cada situación en particular, sobre la situación económica, actividad contractual, mecanismos de control interno, entre otros. Por último, los Anexos muestran la Cuenta General y sus estados contables. La Tabla 39 muestra el Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid ver Anexo 2.

2.5.10 Modelo de informe de Fiscalización de Regularidad de Audiencia de Cuentas de Canarias

El Modelo de Informe de Informe de Regularidad de este OCEX parte de la Introducción la cual solo se menciona en el Título sin ninguna descripción y se divide en 6 apartados, entre los cuales tenemos: Justificación, Objetivos, Alcance, Limitaciones al Alcance, descripción de la Entidad y Marco Jurídico, y Trámite de Alegaciones.

El primer apartado de la Introducción de Justificación parte del artículo 1 de la Ley Territorial 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuenta de Canarias, la cual establece a este Órgano la fiscalización externa de la gestión económica, financiera y contable del sector público de la CC.AA. de Canarias, del que forman parte las Entidades Locales, por lo cual se procede a la fiscalización de la actividad económica financiera del Ayuntamiento en cuestión.

El segundo apartado trata de los Objetivos donde describe que se lleva a cabo una fiscalización de regularidad, que incluye una fiscalización de legalidad o de cumplimiento y una fiscalización financiera, con los siguientes objetivos en primer lugar verificar si la actividad económico-financiera del Ayuntamiento se ha desarrollado en concordancia con las normas, disposiciones y directrices que le son aplicables. Y verificar si las cuentas anuales y demás estados financieros del Ayuntamiento expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del Presupuesto, y que la información económico-financiera se muestre de acuerdo con los principios que le son de aplicación.

El tercer apartado es el del Alcance que indica el objeto de la presente fiscalización los hechos producidos por el Ayuntamiento en el ejercicio. La información contable auditada ha sido la integrante de la Cuenta General, que se integra, entre otros de los siguiente Estados, Cuentas y Anexos: Balance de Situación, Cuenta de Resultados, Estado de Liquidación del Presupuesto, que incluye la determinación del Resultado presupuestario, Estado Demostrativo de presupuestos cerrados, Estado de Tesorería, estado de Modificaciones de Crédito, Estado del Remanente de Tesorería, entre otros.

Se indica que el trabajo se ha llevado a cabo de acuerdo con los Principios y Normas de Auditoria del Sector Público para los órganos de Control Externo y con las Normas Internas de Fiscalización de la Audiencia de Cuentas, y en lo no contemplado en las mismas por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, por lo cual, no incluye una revisión exhaustiva de todas las transacciones, sino que comprende aquellas pruebas selectivas, revisiones de procedimientos, de registros y antecedentes y demás técnicas habituales que se han considerado necesarias en cada circunstancia, en función

de los objetivos perseguidos, teniendo en cuenta la importancia relativa de las incidencias, y observaciones detectadas.

El cuarto apartado de Limitaciones al alcance se refiere a la falta de documentación requerida para las comprobaciones de los registros contables, cuentas de balance y de resultados, como por ejemplo en el caso de inventario de bienes no esté actualizado para la respectiva valoración del inmovilizado, entre otras.

El quinto apartado de Descripción y marco jurídico contiene un detalle de la extensión geográfica, número de habitantes, entidades de la población y los servicios obligatorios que presta como: alumbrado, recogida de residuos, cementerio, alcantarillado, abastecimiento de agua potable, entre otros. Y, por otra parte, el detalle de la legislación que regula la actividad económico-financiera, presupuestaria y contable de la Entidad, entre las cuales se tiene el Reglamento General de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, Régimen Jurídico de los funcionarios de la Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional, Ley Reguladora de las Bases del régimen Local, Ley Reguladora de las Haciendas Locales, entre otras.

El sexto apartado de Trámite de Alegaciones se hace en cumplimiento del artículo 23 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Audiencia de Cuentas, el Proyecto de Informe fue remitido a la Entidad a quien fue su presidente en el periodo fiscalizado, para que alegaran y presentaran, en el plazo de 30 días hábiles a partir de su entrega, los documentos y justificantes que estimasen pertinentes.

El segundo epígrafe se refiere a las Conclusiones y Recomendaciones sobre la Revisión efectuada, también contiene la Opinión, aunque, pasa desapercibida en el epígrafe principal, aparece en primer lugar en un subepígrafe y es para el investigador este juicio trascendente con respecto a la legalidad y la situación financiera. El primer apartado de Opinión, en relación con la legalidad, se describe que el ejercicio de ha ajustado la normativa de aplicación, con las excepciones que se describen en las conclusiones numeradas y se colocan cada una de ellas.

En el segundo apartado de Conclusiones como resultado de la fiscalización ejecutada sobre cada una de las áreas de la actividad municipal y en relación con el

control interno sobre las transacciones con incidencia económico-financiera, se plasman de acuerdo con cada debilidad por área, sea presupuestaria, de cuentas de Balance, o cuentas de resultados, como gastos de personal, ingresos, otros aspectos como remisión de la Cuenta General en los plazos, integridad de las cuentas, entre otros.

En el tercer apartado sobre las Recomendaciones se dan de acuerdo con los resultados de la fiscalización por área que, a juicio de la Audiencia de Cuentas de Canarias, debe adoptar la Corporación al objeto de mejorar sus sistemas de organización, procedimientos, contabilidad y control interno.

El tercer epígrafe se refiere a la Organización y Control Interno. La Organización describe como están constituidos los órganos necesarios según lo establecido en el artículo 35 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales, tendría constituidos los siguientes órganos necesarios: a) El Alcalde, b) El Pleno, compuesto por el alcalde y ocho concejales y c) La Comisión Municipal de Gobierno, formada por el alcalde-presidente y tres concejales, todos ellos tenientes de alcalde.

En cuanto al Control Interno se examinan si existen deficiencias y debilidades, en el ejercicio fiscalizado del Ayuntamiento, como falta de segregación de funciones de control y fiscalización interna de los diferentes procesos de inversión, ingresos y gastos. Se verifica el control de clasificación y archivo de la documentación con relevancia jurídica, económica o administrativa. Se observa la conciliación de las cuentas, y actualización de registros contables que sustancien los saldos presentados, entre otros.

El cuarto epígrafe trata del Presupuesto y Contabilidad.

El primer apartado del Presupuesto comprueba si el presupuesto del ejercicio fiscalizado entró en vigor en virtud del artículo 150.6 de la ley Reguladora de Haciendas Locales. El segundo apartado de Modificaciones de crédito comprueba si la transferencia de crédito se aprobó por el Pleno con el mismo trámite de aprobación del

Presupuesto General, cuando se trata de transferencias entre distintos grupos de función, entre otros.

El tercer apartado de la Contabilidad verifica si el Ayuntamiento tiene implantado la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL), aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, que por su población ser menor a 5000 habitantes podía haber aplicado la simplificada para Entidades Locales o si optó por la de tratamiento normal.

El quinto epígrafe es el de la Cuenta General el cual describe las principales observaciones en la Formación y Tramitación, Balance de Situación, Cuenta de Resultados, Resultado Presupuestario, y Remanente de Tesorería. El primer apartado es la Formación y tramitación de la Cuenta General aprobada por la Entidad. El segundo apartado el Balance de Situación, el tercer apartado la Cuenta de Resultados que muestra la excepción prevista en el Plan General para la Administración Local al principio general de correlación de ingresos y gastos.

En el cuarto apartado de Resultado Presupuestario indica que se aporta en el Anexo N° 3 y 4 del Informe. En el quinto apartado de Remanente de Tesorería indica que la magnitud que mejor expresa la situación financiera de una Entidad local, debido a que representa el exceso de activos líquidos y realizables de la Corporación sobre sus pasivos exigibles a corto plazo.

El sexto epígrafe de Ingresos describe que el Presupuesto definitivo de Ingresos del Ayuntamiento expresa el grado de ejecución y el grado de realización, con la distribución en capítulos en: 1. Impuestos directos, 2. Impuestos indirectos, 3. Tasas y otros ingresos, 4. Transferencias, 5. Ingresos Patrimoniales, 6. Enajenación de inversiones reales, 7. Transferencias de capital, 8. Activos financieros y 9. Pasivos financieros. Los Ingresos se examinan de acuerdo con unos criterios a continuación divididos en apartados de la siguiente forma: Gestión tributaria, Ordenanzas fiscales, Contabilización de los Ingresos, Tributos, precios públicos y otros ingresos, Transferencias corrientes, Transferencias de capital, y Deudores.

El séptimo epígrafe de Gastos señala el presupuesto definitivo de Gastos del Ayuntamiento con su grado de realización y con la distribución por capítulo en: 1. Gastos de personal, 2. Gastos corrientes y servicios, 3. Gastos financieros, 4. Transferencias corrientes, 6. Inversiones reales, 7. Transferencias de capital, 8. Activos financieros, y 9. Pasivos financieros, clasificación bien conocida.

El octavo epígrafe del Inmovilizado en su examen abarca el apartado del Inventario municipal y, el apartado de la Contabilización y amortización del inmovilizado. En cuanto al Inventario municipal los artículos 17 al 36 del RDL 1372/86, de 13 de junio, que aprobó el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, dando las normas administrativas para su elaboración. El segundo apartado de la Contabilización y amortización del inmovilizado examinado se debe evidenciar las amortizaciones en el ejercicio fiscalizado, observar que el Pleno haya fijado los criterios para su dotación.

El noveno epígrafe de Tesorería indica como se ha gestionado el efectivo las cuentas bancarias integrantes, el examen se ha dividido en cuatro apartados como: aspectos generales, cuentas bancarias, arqueo y conciliaciones bancarias y valores en depósito. Por último, los Anexos muestran los diferentes estados como Liquidación del Presupuesto, Modificaciones del Presupuesto, Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos de ejercicios cerrados, Estado de liquidación del Presupuesto de Ingresos de ejercicios cerrados, Balance de Situación, Cuenta de Resultados económico-patrimonial, y las Alegaciones con sus respectivas contestaciones. En Anexo 2 se puede observar la Tabla 40 del Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

2.5.11 Modelo de informe de Fiscalización de Regularidad del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

El Modelo de Informe de Informe de Regularidad de este Consejo de Cuentas de Castilla y León recogido fue realizado únicamente en el año 2006 y es el recogido en la base de datos del periodo 2003-2012. El epígrafe de Introducción parte del Estatuto de Autonomía de Castilla y León en su artículo 51 y del artículo 2 de la Ley 2/2002, de 9

de abril, de Consejo de Cuentas de Castilla y León, que señala a este OCEX como el responsable de la fiscalización externa de la gestión económica, financiera y contable de las Entidades Locales del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma. La Introducción contiene los subepígrafes de: 1.A) Objetivos y Alcance, 1.B) Limitaciones al Alcance, 1.C) Marco Jurídico y 1.D) Trámite de Alegaciones.

El primer apartado de 1.A) Objetivos y Alcance describe que el propósito de este trabajo es la realización de una auditoría de regularidad, que incluye tanto la fiscalización financiera como la de cumplimiento, estableciéndose los objetivos de: primero comprobar si los estados y cuentas anuales se presentan de acuerdo con las normas y principios de contabilidad aplicables presentan adecuadamente en todos sus aspectos substanciales su situación económica, financiera y patrimonial. Segundo verificar si la gestión económico-financiera se ha desarrollado de conformidad con la normativa aplicable. Tercero verificar que la contratación se ajusta a las disposiciones legales en cada caso vigentes, que se han respetado los principios de legalidad y libre concurrencia en la adjudicación de los contratos y que la realización de estos se ha ejecutado en el tiempo y coste indicados. Y, en cuarto lugar, verificar los sistemas de Control Interno mediante la realización de pruebas selectivas y revisiones de procedimientos que se han considerado necesarias para la consecución de los objetivos indicados, se acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público y las Directrices Técnicas del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

El segundo subepígrafe 1.B) Limitaciones al Alcance indica las limitaciones más importantes que han afectado a la ejecución del presente trabajo de fiscalización como: Falta de elaboración del Libro de Inventarios y Balances, y ausencia de documentos soporte en algunas operaciones analizadas, disponiendo sólo de la documentación contable, entre otras.

El tercer subepígrafe 1.C) Marco Jurídico señala la normativa que regula la actividad económica-financiera, presupuestaria y contable de la Entidad durante el ejercicio fiscalizado como: Ley de Contrataciones del Sector Público, Ley General presupuestaria, Ley General de Estabilidad Presupuestaria, Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local, Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, entre otras.

El cuarto subepígrafe 1.D) Trámite de Alegaciones indica que el Consejo de Cuentas de Castilla y León envió el informe provisional al cuentandante, con fecha 23 de junio de 2006, para que, en plazo de veinte días formulara las alegaciones según lo dispuesto en el Reglamento de Organización y Funcionamiento de este Consejo. Luego del plazo establecido, la Corporación no ha formulado ningún tipo de alegación.

El epígrafe segundo se refiere a las Características del Municipio y Organización del Ayuntamiento. Indica su extensión geográfica y su localización, el número de habitantes y como es su organización política en alcalde, los tenientes de alcalde que son tres, el Pleno constituido por el alcalde y 8 concejales y la Comisión de Gobierno. Además, indica los órganos complementarios de acuerdo con el artículo 119.1 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales (ROFRJ). Indica que, de acuerdo con su población inferior a 5000 habitantes, el Ayuntamiento presta todos los servicios públicos obligatorios recogidos en el apartado 1.a) del artículo 26 de la Ley Reguladora de Bases Locales (LRBL).

El epígrafe tercero trata el Sistema de Contable y Rendición de Cuentas. El primer apartado de Sistema Contable indica que la Entidad lleva todos los Libros de Contabilidad establecidos como obligatorios por la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para Entidades Locales de ámbito territorial con población inferior a 5000 habitantes Instrucción de Contabilidad para las Administraciones Locales (ICALS), con excepción del Libro de Inventarios y Balances.

El segundo apartado de Rendición de Cuentas indica si su tramitación se realizó de acuerdo con los plazos fijados en el artículo 193 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL), y si su aprobación y rendición se efectuó dentro de los lapsos indicados para ello. La Cuenta General está compuesta por todos los estados, cuentas y demás documentación complementaria establecidos por las ICALS para las Entidades Locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes, a excepción de certificaciones bancarias relativas a los saldos de algunas cuentas del Ayuntamiento (regla 229 de la ICALS), estado de gastos con financiación afectada que muestre la información relativa a su ejecución, tanto por la vertiente de gastos como de ingresos, (regla 239 de la ICALS), entre otras.

El epígrafe cuarto referido a Presupuestos esta descrito en tres apartados de la siguiente manera 4.A) Elaboración y Aprobación, 4.B) Presupuesto y 4.C) Liquidación Presupuestaria.

El epígrafe quinto de Ingresos Presupuestarios se ha dividido en dos subepígrafes en 5.A) Ingresos Tributarios y otros de derecho público y 5.B) Transferencias y subvenciones recibidas.

El sexto epígrafe es el referido a Gastos Presupuestarios está compuesto por cuatro subepígrafes tales como: 6.A) Gastos de Personal, 6.B) Gastos de bienes corrientes y servicios, 6.C) Inversiones Reales, y 6.D) Transferencias y Subvenciones Concedidas.

El epígrafe séptimo de Operaciones no Presupuestarias, el epígrafe octavo Deudores, el epígrafe noveno Acreedores, el epígrafe 10 corresponde a Endeudamiento, y el epígrafe 11 de Tesorería correspondientes del saldo de cuentas que la Corporación mantiene en distintas Entidades Financieras.

El epígrafe 12 Remanente de Tesorería describe el Estado de Remanente de Tesorería mostrado por el Ayuntamiento con la Cuenta General del ejercicio.

El epígrafe 13 corresponde a Conclusiones y Recomendaciones del trabajo efectuado, con los objetivos, el alcance y las limitaciones señalados en el epígrafe 1. Se ha dividido este en el apartado 13.A) Conclusiones y 13.B) Recomendaciones.

En cuanto al apartado 13.A) Conclusiones se han dividido en cinco aspectos sobre el control interno, sobre el sistema contable y la rendición de cuentas, sobre el cumplimiento de las normas legales, sobre la representatividad de las cuentas y sobre la situación económico-financiera. El subepígrafe 13.B) Recomendaciones se hacen de acuerdo con el examen efectuado.

El epígrafe 14 muestra la Opinión que es el juicio dado de acuerdo a los objetivos y el alcance de la fiscalización descritos en el apartado 1.A) del informe, en opinión del Consejo de Cuentas de Castilla y León, los Estados y Cuentas Anuales del

Ayuntamiento de Becerril de Campos (Palencia) correspondientes al ejercicio 2003, de acuerdo con la importancia de las deficiencias y salvedades descritas, emiten si reflejan adecuadamente su situación económica, financiera y patrimonial, y cumplimientos de las normas y principios de contabilidad aplicables.

Los anexos muestran los diferentes estados contables y presupuestarios como: 1. Liquidación del presupuesto de ingresos por conceptos, 2. Liquidación del Presupuesto de gastos por concepto, 3. Liquidación del Presupuesto de gastos por grupos de función, 4. Liquidación de Presupuestos cerrados de Ingresos, 5. Liquidación de Presupuestos cerrados de Gastos, 6. Resultado presupuestario del ejercicio, 7. Estado de Tesorería, 8. Estado de remanente de Tesorería, 9. Deudores presupuestarios, 10. Deudores no presupuestarios, 11. Acreedores presupuestarios, 12. Acreedores no presupuestarios, 13. Balance de situación, 14. Cuenta de Resultados Corrientes del ejercicio, 15. Cuenta de Resultados, entre otros. En el Anexo 2 se muestra la Tabla 41 que presenta el Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

2.5.12 Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

Este Modelo de informe es producido por un Órgano de Control que empieza operaciones en el año 2005 y hasta el 2012 que es el año final de la recogida de informes para este estudio solo se habían elaborado 2 informes de regularidad a ayuntamientos del Principado de Asturias. Comienza este Informe con el epígrafe de la Introducción que se subdivide en seis subepígrafes entre los cuales están 1. Iniciativa de la fiscalización, 2. Ámbito subjetivo, 3. Marco Normativo, 4. Objetivos y alcance, 5. Limitaciones y 6. Trámite de alegaciones.

El primer subepígrafe de Iniciativa de la fiscalización parte del acuerdo del Consejo de la Sindicatura de Cuentas. La Ley 3/2003 de la Sindicatura de Cuentas, establece en su artículo 12.3 que los integrantes del sector público autonómico podrán interesar a la

Junta General que, por su Comisión competente en asuntos económicos y presupuestarios, inste a la Sindicatura de Cuentas a realizar actuaciones fiscalizadoras respecto a sí mismos, mediante sus respectivos órganos de gobierno, en los términos que otorguen los Estatutos de organización y funcionamiento de la Sindicatura.

El segundo subepígrafe del ámbito subjetivo indica que la fiscalización es, particularmente, el Ayuntamiento de Pravia, situado en la zona centro occidental del Principado, próximo a los concejos de Oviedo, Gijón y Avilés. Su extensión geográfica de 102.92 Km cuadrados y el número de 9118 habitantes al 1 de enero de 2007. Colinda con los concejos de Candamo, Soto del Barco, Muros de Nalón y Cudillero. Señala que la principal fuente de actividad en el concejo es del sector servicios y la principal fuente de financiación del Ayuntamiento de Pravia es la recibida a través de transferencias y subvenciones de otras Administraciones que asume un 46% del total de derechos reconocidos durante el ejercicio, entre otros.

El tercer subepígrafe de Marco Normativo incluye legislación estatal y legislación autonómica. El cuarto subepígrafe Objetivos y alcance parte de lo estipulado por los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público, y de acuerdo con el artículo 7 de la Ley de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias.

El quinto subepígrafe se refiere a las Limitaciones del examen efectuado que se hayan puesto en evidencia y que incidieron en la realización del trabajo. El sexto subepígrafe de Trámite de alegaciones parte de lo establecido en el artículo 13 de la Ley del Principado 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas.

El segundo epígrafe de Conclusiones sobre la fiscalización realizada sobre la Cuenta General del Ayuntamiento de Pravia tomada en conjunto. De acuerdo con la observancia en este informe, que refleje razonablemente la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados, así como de la ejecución del presupuesto, de conformidad con los principios y normas contables de aplicación. Por otra parte, del trabajo realizado, la actividad del sujeto fiscalizado, con carácter general si se adecua a la legalidad vigente salvo por las observaciones efectuadas en el presente informe.

El tercer epígrafe de Recomendaciones de acuerdo con el examen efectuado se realiza para mejorar la gestión administrativa, contable, presupuestaria, de contrataciones.

El cuarto epígrafe referido al Resultado de la Fiscalización se subdivide en 11 subepígrafes siguientes: IV.1. Organización del Ayuntamiento y procedimientos de gestión, IV.2. Presupuesto del ejercicio, IV.3. Ejecución del presupuesto, IV.4. Liquidación del presupuesto y resultado presupuestario, IV.5. Presupuestos de ejercicios cerrados, IV.6. Compromisos de gastos para ejercicios futuros, IV.7. Gastos con financiación afectada, IV.8. Operaciones no presupuestarias, IV.9. Situación patrimonial, IV.10. Contratación, y IV.11. Endeudamiento.

Seguidamente se encuentran en los anexos los estados contables y presupuestarios entre los cuales tenemos: Balance de Situación, Resultado Económico-Patrimonial, Liquidación del Presupuesto de Gastos, Liquidación del Presupuesto de Ingresos, Resultado Presupuestario, y Remanente de Tesorería. Por último, la relación de expedientes de la contratación.

La Tabla 42 muestra el Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias ver Anexo 2.

***CAPÍTULO 3: ANÁLISIS DE LOS INDICADORES DE LOS MODELOS DE
INFORMES DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD Y SUS
RECOMENDACIONES DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNOS A LOS
AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES.***

En el capítulo II precedente se realizó una descripción de los diferentes modelos de informes de fiscalización de regularidad elaborados por los distintos OCEX de las Comunidades Autónomas elaborados con base a las Normas de Auditoría del Sector Público (1998) y los diferentes manuales de fiscalización de cada órgano de control en el periodo 2003-2012. Es importante señalar que posteriormente los OCEX dentro de su normativa han adoptado las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés) The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)-ES (2014) de las cuales derivan las Guías Prácticas de Fiscalización (GPF)-OCEX para homologar las normas de la INTOSAI de la cual el TCE es miembro, aun cuando en el estudio actual no es aplicable por ser a fecha anterior, por otra parte, es a partir del año 2015 que se aprueba el Manual de Procedimientos de Fiscalización de Regularidad (Tribunal de Cuentas, 2015) lo cual para futuras investigaciones sería conveniente considerar su aplicación.

Toda investigación se fundamenta en un marco metodológico, el cual define el uso de métodos, técnicas, instrumentos, estrategias y procedimientos a utilizar en el estudio que se desarrolla. Al respecto (Franco, 2011 p.118) señala que el marco metodológico es el conjunto de acciones destinadas a describir y analizar el fondo del problema planteado, a través de procedimientos específicos que incluye las técnicas de observación y recolección de datos, determinando el “cómo” se realizará el estudio, esta tarea consiste en hacer operativa los conceptos y elementos del problema que estudiamos. Asimismo, (Tamayo y Tamayo, 2012 p.37) define al marco metodológico como “Un proceso que, mediante el método científico, procura obtener información relevante para entender, verificar, corregir o aplicar el conocimiento”, dicho conocimiento se adquiere para relacionarlo con las hipótesis presentadas ante los problemas planteados. Con base a estos planteamientos, el marco metodológico de esta investigación está referido a la clarificación de los pasos que se realizarán para

completarla: su tipo, diseño, población, técnicas e instrumentos para la recolección de datos, validez y confiabilidad y el análisis que se hará con la información obtenida para dar respuesta a las interrogantes inicialmente formuladas en el planteamiento y para lograr los objetivos propuestos.

En este capítulo, en el epígrafe 3.1 se presenta el diseño de la investigación, en el epígrafe 3.2, se muestran algunos trabajos de investigación sobre los informes de auditoría o fiscalización que sirven de apoyo metodológico para el análisis de resultados del estudio de la estructura de los Modelos de informes de fiscalización de regularidad de los OCEX de las diferentes comunidades autónomas españolas elaborados a los ayuntamientos. Además, en el epígrafe 3.3, se expone el análisis de los indicadores por modelo de informe entre los diferentes órganos de control externo

3.1 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

El diseño de investigación es la estrategia general que adopta el investigador como una respuesta al problema planteado. Para establecer el diseño se ha ido descubriendo poco a poco a lo largo del proceso de indagación de la mejor manera de abordar el estudio presente.

3.1.1 Objetivos, tipo de investigación

El objetivo fundamental que tiene la presente investigación es el proporcionar un modelo de verificación que permita relacionar hechos con teorías, mediante una estrategia o plan general de las operaciones a realizar. En tal sentido, tal como lo refieren (Hernández et al, 2010, p.120), el diseño de investigación constituirá el plan o estrategia a seguir para responder a los interrogantes de la investigación; señalando al investigador lo que deberá hacer para alcanzar los objetivos.

Dentro de los tipos de diseños, el presente estudio se ubica en los no experimentales y dentro de ellos, en los transeccionales descriptivos. En primer término, el tipo de diseño que se utilizará será no experimental, debido a que la variable en estudio se evaluará sin ejercer manipulación alguna sobre su comportamiento usual; de modo que

se observarán y describirán situaciones ya existentes en ella, es decir, tal y como se dan en su contexto natural y real, para después analizarlas.

Complementariamente y siguiendo los criterios señalados por los autores seguidos, de acuerdo con su dimensión en el tiempo o el momento en que serán recogidos los datos, la presente investigación será transeccional o transversal, ya que se recolectaron datos en un momento y tiempo único, en relación con el objetivo general de este estudio que es Analizar los modelos de Informes de fiscalización de regularidad elaborados por los Órganos de Control Externo (OCEXs) a los ayuntamientos españoles.

Se inscribe dentro del tipo de estudios: cualitativos, cuantitativos, documentales, comparativos, descriptivos, correlacionales y de campo:

Es cuantitativa, según (Corbetta, 2007, p.41) porque existe una relación estructurada en fases que sigue una secuencia lógica, un planteamiento deductivo, es decir, la teoría precede a la observación, orientada a la comprobación empírica de la teoría formulada previamente. En tal sentido, la presente investigación busca información teórica significativa sobre las dimensiones de la variable “Modelos de Informes de Fiscalización de regularidad elaborados por los OCEX a los Ayuntamientos españoles”. Esta información mencionada a priori subyace en la normativa recogida en el epígrafe 2.4.3 que trata de la normativa del informe de fiscalización en España.

Asimismo, siguiendo a (Hernández, et al, a 2010 p.5), es cuantitativa, debido a que los datos son resultado de mediciones, se representan mediante números (cantidades) y se deben estudiar a través de métodos estadísticos. De igual manera, al plantearse el problema de estudio, el investigador considera lo que se ha estudiado anteriormente (revisión de la literatura o antecedentes bibliográficos) y elabora un marco teórico que guía el estudio, del cual se obtiene varias hipótesis y las sujeta a algunas pruebas a través del empleo del diseño de investigación.

Por otra parte, la investigación es documental, ya que tal como define Arias (2012, p.27) es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos. En la presente investigación los documentos estuvieron constituidos por los informes de

fiscalización de regularidad realizados a los Ayuntamientos españoles y extraídos de la base de datos de los OCEX autonómicos.

Igualmente, la investigación se considera descriptiva, siguiendo los planteamientos de (Namakforoosh, 2005, p.91) en la información obtenida, un estudio descriptivo explica claramente una organización el consumidor, objetos, conceptos y cuentas. Es decir, es una forma de estudio para saber quién, dónde, cuándo, cómo y por qué del sujeto de estudio. Este trabajo se valdrá de la descripción, detallando algunas características fundamentales de los modelos de informes de fiscalización de regularidad elaborados por los OCEX a los Ayuntamientos de España, las cuales posibilitarán la elaboración de instrumentos y técnicas metodológicas cuya aplicación y análisis harán posible anticipar el comportamiento de la variable objeto de estudio, de las dimensiones, indicadores y estudiados, proporcionando información sistemática y comparable con las fuentes.

También la investigación es comparativa, en tanto su objetivo es comparar el comportamiento de los modelos de informes de fiscalización (diferencias y semejanzas) en cuanto a sus estructuras reflejadas, en los grupos observados, de los informes de fiscalización de regularidad de los Ayuntamientos españoles. El autor (Hurtado, 2010p.417), señala que la investigación comparativa se requiere revisar las teorías y definiciones existentes con respecto al evento a describir, compararlas, valorarlas e integrarlas, o seleccionar aquellas que permitan identificar sinergias e indicios precisos para la caracterización del evento, es decir, requiere como logro anterior la descripción del fenómeno y la clasificación de los resultados.

Además, la investigación se ubica en los estudios de campo, en tanto, tal como lo señalan (Hernández et al, 2010, p.374), debe hacer una inmersión total en el ambiente. Lo primero es decidir en qué lugares específicos se recolectarán los datos y quiénes serán los participantes. Pero esta labor, a diferencia del proceso cuantitativo, no es secuencial, va ocurriendo y, de hecho, la recolección de datos y el análisis ya se iniciaron. Se realizará en el contexto donde sucede el fenómeno estudiado; donde se encuentran inmersas las unidades de análisis. En este caso, los datos se obtendrán directamente de la base existente en las páginas Web de los OCEX respecto a los Ayuntamientos españoles.

Por último, es correlacional como lo indican (Hernández et al 2010, p.81) ya que este tipo de estudios tiene como finalidad conocer la relación o grado de asociación que hay entre dos o más conceptos, categorías o variables en un contexto en particular.

3.1.2 Técnica e instrumentos de recolección de datos

La técnica de investigación es el procedimiento o manera particular de recabar datos o información. De la adecuada selección de estas se hará posible, en gran medida, el éxito de todo el proceso de recolección de información significativa, así lo señala (Arias 2012, p.67).

Con respecto al presente trabajo se decidió estudiar los modelos de informes de fiscalización elaborados por los OCEX a los ayuntamientos por no ser abordados estudios previos al respecto. Se partió a revisar la literatura correspondiente y se comenzó luego a buscar la fuente de los informes de fiscalización encontrada en las páginas web de los diferentes órganos de control.

Los pasos seguidos para examinar el tipo de informe de regularidad del sitio web de los diferentes OCEX ha sido el siguiente:

1. En la mayoría de los casos se extrajo la información de los títulos de los informes de fiscalización a los ayuntamientos españoles que estaban publicados en la web en formato PDF.
2. Se procedió a colocar el título que el propio informe indicaba ser de regularidad en un archivo Word para su correcta identificación.
3. Luego se llevó en archivo Excel para poder clasificarlos.
4. En algunos casos no especificaba si era de regularidad o no, por lo cual se procedía a revisar el contenido del informe y poder clasificarlo si era de regularidad de acuerdo con en el alcance que definía el tipo de fiscalización de regularidad.
5. En otros casos si el alcance no especificaba claramente si era de regularidad se procedía a enviar un correo electrónico al OCEX en cuestión, luego se contactaba telefónicamente a un funcionario a fin de hacer las respectivas aclaratorias pertinentes con respecto a las dudas planteadas. Una vez aclarado los puntos se procedía a marcar con color los informes de regularidad como sucedió con la Comunidad Valenciana.
6. En el caso del extinto OCEX de Castilla y la Mancha se solicitó vía telemática a las Cortes de Castilla la Mancha los informes que no se pudieron extraer de la web debido a su supresión.
7. Finalmente se procedió al conteo de estos a fin de totalizar la población objeto de estudio.

3.1.3 Metodología.

Se realizará una descripción del conjunto global de características analizadas para cada informe, es decir, los 17 indicadores que se han revisado en los Modelos de informe de los OCEX en las diferentes regiones autonómicas, empleando un análisis Univariante con ello se comprueba que todos los indicadores se midieron con la misma frecuencia a lo largo de la base de datos.

Luego, se procede a realizar un Análisis Bivariante entre variables de Órgano de Control versus antigüedad. En este apartado se van a realizar comparativas entre pares de variables cualitativas OCEX y antigüedad. El objetivo principal va a ser determinar las ausencias detectadas en los informes (Se detecta el indicador o no).

Siguiendo con el estudio, se decide comenzar por comprobar si la antigüedad de los datos está directamente relacionada con el Órgano de Control. Para poder determinarlo se realiza la prueba de Independencia empleando la Chi-cuadrada χ^2 .

El test se realiza con un nivel de significación del 5%, por lo que se rechazará la hipótesis nula si el P-Valor calculado es menor que α (0.05). Las hipótesis de la prueba son las siguientes:

H0: La pareja de variables de Antigüedad versus Órgano de Control son independientes entre sí

H1: Existe una dependencia significativa entre la Antigüedad y el Órgano de Control como pareja de variables analizadas.

Posteriormente, se efectúa el mismo procedimiento, esta vez para determinar si hay una relación significativa entre el tipo de indicador analizado y su puntuación.

Asimismo, se procede también a realizar un Análisis de la puntuación versus Órgano de Control Externo para determinar la relación entre ellos.

La siguiente comparativa que se realizó, fue la puntuación (Frecuencia de 1 y 0), y el OCEX.

El análisis de la varianza o ANOVA se empleará para determinar la correlación entre parejas de variables, cualitativa vs cuantitativa (en este caso la puntuación). Es

una de las técnicas más utilizadas en los análisis de los datos de los diseños, sean experimentales o no experimentales. Se utiliza cuando se pretenden contrastar diferencias entre medias, por lo que puede verse como una extensión de la prueba t de student para comparar medias. En este caso las hipótesis del test de hipótesis son:

H0: las medias de la puntuación para los indicadores en el modelo de informe son iguales (independencia entre las variables)

H1: No todas las medias de la puntuación para los indicadores en el modelo de informe son iguales.

Se procede a realizar una comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados de cada uno de los OCEX.

Siguiendo con el estudio de los indicadores de los informes de fiscalización de regularidad se realiza un análisis de comparaciones múltiples entre las medias de los indicadores mediante apoyo del programa SSPS. Esto para saber con exactitud como es la diferencia de medias entre los indicadores.

Posteriormente, para establecer cuál es la uniformidad de los indicadores se realiza una tabla con el programa SSPS que muestra la puntuación por indicador y el porcentaje de aparición en los informes de fiscalización.

Luego de determinar los indicadores comunes se propone un Modelo Único de Informe de fiscalización que aglutine aquellos indicadores más comunes.

El segundo objeto de estudio trata las recomendaciones del informe de fiscalización de regularidad. Se procede a realizar el análisis de las recomendaciones de los informes de fiscalización de acuerdo con indicadores generales sobre la calidad global de la recomendación extraídas del trabajo de Herrero González (2012, pp.25-35) y de las guías prácticas de fiscalización de los OCEX (GPF-OCEX 1220, 2016, pp.1-16).

Elaborando un análisis de frecuencia de los indicadores propuestos para determinar la calidad de las recomendaciones.

Se procede a realizar una Prueba de Hipótesis para contrastar la calidad global de las recomendaciones los informes de fiscalización de regularidad (G1, G2, G3, G4 y G5)

En este caso se va a utilizar la prueba de hipótesis binomial para contrastar la hipótesis nula $H_0: P \leq 0.75$ contra la hipótesis alternativa $H_1: P > 0.75$

Donde P = proporción de informes de fiscalización de regularidad con un número de indicadores presentes en la revisión de la Calidad Global de las recomendaciones (G1, G2, G3, G4 y G5) menor o igual a tres

En último lugar, en el análisis del contenido de las recomendaciones se consideraron algunos indicadores generales extraídos de las recomendaciones de los informes de fiscalización de regularidad que se han revisado de los 320 informes para proceder un análisis de frecuencia y determinar cómo ha sido su contenido.

3.2 ESTUDIOS EMPÍRICOS SOBRE INFORMES DE AUDITORÍA E INFORMES DE FISCALIZACIÓN

Los estudios empíricos constituyen los antecedentes de la investigación y se expresan a través de estudios anteriores que permiten al investigador: aclarar, juzgar e interpretar el referido problema y conocer el estado actual de la situación que se pretende estudiar. Dentro de esta perspectiva, con los antecedentes que a continuación se presentan, se busca mostrar estudios sobre los informes de fiscalización o de auditoría que sirvan de sustento en el proceso de investigación, habiéndose clasificado en dos bloques en función de los objetivos perseguidos:

- El primer bloque recoge los trabajos relacionados con la “la estructura del informe”
- El segundo bloque se refiere a “las recomendaciones en el informe”

3.2.1 INVESTIGACIONES SOBRE LA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORIA E INFORME DE FISCALIZACIÓN

De acuerdo con la revisión se trata de estudios que han revisado la estructura de los informes de fiscalización: como el trabajo de investigación de “Modelos de informe de auditoría” por Iván Camuñas, Miguel Ángel Villacorta (2005), cuyo objetivo principal es estudiar el informe de auditoría a fin de obtener conclusiones sobre la estructura del informe. De la misma forma, otra tesis doctoral denominada “La actuación de los órganos de control externo en la fiscalización de las universidades públicas” por Belén González Díaz. (2005), revisa la estructura de los informes de fiscalización en este se estudia la actuación de los órganos de control externo en la fiscalización de las universidades públicas. Asimismo, el trabajo de investigación denominado “Los Informes de auditoría del sector público. Qué son y cómo deberían ser” desarrollado por parte de María Consuelo Pucheta Martínez y Josep Lluís Cortés Flexas. (2000)

3.2.1.1 Trabajo de investigación denominado “Modelos de informe de auditoría” por Iván Camuñas, Miguel Ángel Villacorta (2005)

Este estudio trata sobre las relaciones del auditor y su cliente, también sobre como influencia la opinión del auditor sobre decisiones de terceros, o como puede estar influenciado el auditor por su relación con el cliente o el sector económico en el que actúa.

Objetivo: el objetivo principal es estudiar el informe de auditoría a fin de obtener conclusiones sobre la estructura del informe. Para esto realiza una comparación cruzada entre la estructura de los informes emitidos en España y los realizados en otras zonas del mundo. También revisa algunos trabajos españoles sobre repercusiones de la opinión, y recoge estudios descriptivos del informe de auditoría.

Metodología: la investigación utiliza un método cuantitativo con la finalidad de estudiar las características comunes de la población objeto de estudio “Informes de auditoría”. Se parte de la observación de diversas materias en numerosos casos

individuales reducidos a una muestra sobre los informes de auditoría de grupos consolidados dentro de una agrupación de valores cotizados.

Muestra: está constituida por los informes de auditoría de grupos que forman el índice de Standard y Poor's GLOBAL 100 que se cotizan en la bolsa, que incluye 9 sectores económicos de 16 países de grupos con capitalización bursátiles de más de 5000 millones de euros. La muestra internacional se limita a recoger los informes de los grupos porque los de las sociedades matrices no son incluidos en las respectivas páginas web corporativas.

Conclusiones: dentro estos resultados que dio a lugar este estudio se encuentran que los informes de auditoría de los grupos de la muestra poseen un formato heterogéneo teniendo así la principal conclusión sobre la existencia de cuatro tipos de informes de auditoría, el tipo 1 es una de las estructuras más utilizadas con un párrafo de alcance y uno de opinión, el tipo 2 consiste en agrupar los dos párrafos en uno solo, pero, manteniendo el orden de primero alcance y luego la opinión. Luego el tipo 3 consiste en presentar la información en un solo párrafo, pero cambiando el orden primero dando la opinión y después el alcance y el tipo 4, que es el formato más común, que presenta un párrafo breve a los destinatarios y luego específica tres párrafos así:

1. Introducción Responsabilidad de la gerencia y el auditor,
2. Alcance
3. Opinión.

Asimismo, este estudio hace ver la necesidad de la utilización obligatoria de un formato estándar de auditoría de manera de obtener una uniformidad en la redacción de estos. Por otra parte, los autores una vez hechos la investigación afirman que la estructura de informes ha tenido sus modificaciones para una búsqueda de equilibrio entre un mayor contenido y la necesidad de ofrecer unos componentes claros que permitan al usuario del Informe obtener una información amplia, clara y precisa.

De igual forma, que la estructura más desarrollada es la utilizada en los países continentales europeos como Alemania, España y Francia es la que reflejan diversos párrafos separados e independientes, contrariamente a la estructura utilizada por los países anglosajones. Se observa que la estructura utilizada por los países europeos continentales ya mencionados mantiene la coherencia de alcance-salvedad-opinión que

facilita la comprensión del informe. Por otra parte, recomiendan incluir un párrafo independiente para opinar sobre el informe de Gestión, que forma parte del Informe Anual, pero de las Cuentas Anuales.

La tesis doctoral presente su objetivo general es analizar los modelos de Informes de fiscalización de regularidad emitidos por los OCEX a los Ayuntamientos españoles y comparar la estructura del informe que se compone de la introducción, el alcance y la opinión, sin embargo, la presente investigación abarca otros 14 indicadores adicionales no incluidos en el estudio mencionado a priori, enfocando la parte metodológica que es aplicable en este trabajo.

3.2.1.2 Trabajo de investigación denominado “La actuación de los órganos de control externo en la fiscalización de las universidades públicas.” Por Belén González Díaz. (2005)

Objetivo: analizar el tipo de información que los órganos de control externo facilitan en los informes de fiscalización.

Metodología: Para el desarrollo de este se dividió en tres subpuntos primero se diseñaron las variables informativas, para ello identificó las partidas informativas que los OCEX pueden divulgar en los informes de fiscalización, tomando para ello las normas de auditoría generalmente aceptadas a nivel nacional e internacional que se dedican a la elaboración de informes. De allí se tomó las Normas de INTOSAI junto con las emitidas por la Comisión de los Órganos de Control Externo de España, por Tribunal de Cuentas y por la IGAE, que fueron las utilizadas para definir las variables informativas que constituyen el índice de información, puesto que el objetivo del trabajo fue medir el nivel de información presentada en los informes de fiscalización.

Posteriormente se seleccionó la muestra sobre la que se calculó el índice obtenido. Por último, se calculó el índice de información, tomándose para ello una vez definidas y valoradas cada una de las 37 variables informativas y seleccionados los informes de fiscalización emitidos por los OCEX sobre las universidades en el periodo 1994/2000,

según tomó al autor (Cooke, 1989, p.115), lo definió como el cociente entre la divulgación total (DT) y la puntuación máxima posible (PMP). $I=DT/PMP$. Después se determinó nivel de divulgación de los informes, así como nivel de información de las variables informativas y la naturaleza de la información divulgada en los informes de fiscalización, este último se calculó a partir del desarrollo de índices parciales o subíndices a partir del índice general que incluye toda la información.

Muestra: Para ello se seleccionó 60 informes de fiscalización publicados sobre universidades, constituyendo el 100 por 100 de la población considerando ésta como el número de informes emitidos desde la creación del último órgano de control que ya ha publicado, en este caso fue la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha creada en 1994. Se abarcó un espacio temporal de 7 años (1994/2000), tomando como metodología para el estudio el empleo del índice de información o ratio que mide el nivel relativo de la información divulgada por un individuo i a través de un documento j cito a (Gray t al, 1995, pp.45-77)

Segundo objetivo: es investigar el grado de homogeneidad de los informes de fiscalización sobre universidades, para saber si existen diferentes tipos de informes de fiscalización en función de la naturaleza de la información divulgada en la estructura de estos.

Metodología: se recurrió, utilizando, los subíndices de divulgación, a la técnica del análisis de conglomerados o análisis clúster.

Conclusiones: De este estudio se observaron las siguientes conclusiones, en primer lugar, los resultados obtenidos muestran que el nivel relativo de la información divulgada por los OCEX a través de sus informes es muy similar en todos ellos. En segundo lugar, se observó que la información objeto de una mayor divulgación en los informes ha sido relativa a la identificación de las personas, entidades u órganos auditados, las cuentas o hechos auditados, la opinión y/o conclusión y el periodo al que las cuentas se refieren. En tercer lugar, respecto a la naturaleza de la información divulgada en los informes de fiscalización sobre universidades se puede afirmar que los OCEX en conjunto con motivo de la emisión de las Normas Internas de Fiscalización

por el Tribunal de Cuentas, han introducido cambios en el modo de presentación de los informes y en la información incluida en su introducción. No obstante, la aplicación de las normas emitidas por la Comisión de Coordinación de los Órganos de Control del Estado Español no ha mejorado. En cuarto lugar, y como conclusión al estudio de grado de homogeneidad de los informes de fiscalización, este estudio afirma que cada uno de los OCEX ha optado por un modelo y un contenido de informe de fiscalización que se mantiene a lo largo del tiempo. Simultáneamente, las diferencias entre ellos se agudizan, confirmándose la existencia de heterogeneidad vinculada a la estructura y al contenido de los informes de fiscalización sobre universidades.

3.2.1.3 Trabajo de investigación denominado “Los Informes de auditoría del sector público. Qué son y cómo deberían ser” desarrollado por parte de María Consuelo Pucheta Martínez y Josep Lluís Cortés Flexas. (2000)

Objetivo: el objetivo general de este estudio es de verificar como es el informe de auditoría de la empresa en el sector público.

Metodología: Este estudio explica como son los informes de auditoría externa en las empresas privadas y en el sector público, encuadrándose dentro de los estudios de estructuras del informe de auditoría. Comienza describiendo como son los informes de auditoría de las empresas privadas. Se toma como punto de partida los elementos del informe de auditoría de (García Bernau, 1997, p.153), en los cuales se tiene su estructura: Título del informe de auditoría, destinatarios, estados financieros auditados, responsabilidad del gerente y auditor, referencia a normas y principios, descripción del proceso de auditoría, opinión, salvedades, firma del auditor, dirección del auditor y fecha del informe. Luego, se habla del sector público y de las características que deben contener, entre ellas fiabilidad y credibilidad, la objetividad e independencia del auditor, la claridad, concisión, tono positivo y constructivo, y que su organización (estructura) ayude al lector a asimilar fácilmente los puntos que el auditor desea enfatizar para su mejor comprensión. Por último, describe como deberían ser los informes de auditoría del sector público.

Muestra: en la base de datos de los informes de auditoría del sector público se incluyen algunos países anglosajones como Estados Unidos, Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Reino Unido y por otra parte a España.

Conclusiones: Con respecto a los países anglosajones se concluye que la mayoría de los informes no tiene más de tres páginas. Contrariamente sucede en España, como en otros países continentales, es frecuentemente bastante extenso, además de presentarse con mucho retraso respecto al ejercicio auditado (3 o 4 años) y con una difusión inadecuada. Por otra parte, todos los informes de auditoría, excepto España, indican claramente la responsabilidad del gobierno en la preparación de los estados auditados y la del auditor en su trabajo.

Señala este estudio cómo deberían ser los informes de auditoría del sector público, lo cual ayuda a tener una adecuada comprensión del informe. Según lo señalado sobre los tipos de informes los clasifica en Informes Cortos (A) Informes cortos con información complementaria (B) e Informes largos (C).

Concluye que un tipo de informe del tipo (B), es decir Informe corto con información complementaria sería el ideal, similar al que emite la Government Accountability Office (GAO), en castellano Oficina de Responsabilidad del Gobierno de los Estados Unidos. Pudiendo dar lugar a que la información complementaria trate ampliamente los aspectos financieros y de legalidad y ejecución presupuestaria a que hubiere hacer referencia según los órganos de control externo.

Respecto al contenido del informe, concluye que debería contener para una mejor comprensión: Título, los destinatarios, los estados o información auditada, el objetivo, las responsabilidades en la elaboración del informe de auditoría, descripción del alcance y proceso de auditoría con sus normas de auditoría aplicadas, referencia a las normas contables y legales que afectan al informe, comentarios y recomendaciones más importantes, control interno, opinión y fecha y datos del auditor.

En el caso de la presente investigación se estudia los modelos de informes de regularidad de los ayuntamientos españoles elaborados por los OCEX autonómicos

durante el periodo 2003 al 2012 con el propósito de identificar sus diferentes estructuras de acuerdo con cada OCEX de Comunidad Autónoma correspondiente y considerar si existen recomendaciones de calidad en los diferentes informes, así como la posibilidad de proponer un modelo único robusto, basado en los resultados estadísticos comunes en los indicadores de los informes analizados siguiendo aspectos de la normativa existente.

3.2.2 INVESTIGACIONES SOBRE LAS RECOMENDACIONES EN EL INFORME DE FISCALIZACIÓN

De acuerdo con la revisión se trata de estudios que han revisado las recomendaciones en los informes de fiscalización: como el trabajo de investigación de “Las recomendaciones en el informe de fiscalización” elaborado por Elena Herrero González (2012) “cuyo objetivo principal es abordar de manera sucinta la formulación de las recomendaciones y su seguimiento en los informes de fiscalización. De la misma forma, otro trabajo de investigación es “La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX” por Luis Ordoki (2001)

3.2.2.1 Trabajo de investigación “Las recomendaciones en el informe de fiscalización” elaborado por Elena Herrero González (2012)

Objetivo: el objetivo general de este estudio es dar una visión global de las pautas establecidas para conseguir lo perseguido con las recomendaciones.

Metodología: Se analizan someramente las directrices establecidas por órganos de control externo españoles y se procura extractar reglas establecidas al respecto en el ámbito internacional.

Muestra: se extraen las recomendaciones del Tribunal de Cuentas de España, así como de los OCEX de la Cámara de Comptes de Navarra; Sindicatura de Comptes

de Valencia; de la Audiencia de Cuentas de Canarias que son similares al del Tribunal de Cuentas. A nivel internacional se sacan las recomendaciones de la Unión Europea, de los países anglosajones dentro de los cuales están las recomendaciones de la GAO de Estados Unidos, las emitidas por la Oficina del Auditor General de Canadá, las que elabora la Oficina Nacional de Auditoría de Australia (ANAO) y por último de otro país como la Oficina del Auditor General (OAG) de Noruega.

Conclusiones: se concluye que unas buenas recomendaciones deberían cumplir los siguientes requisitos: No limitarse a instar a la entidad el cumplimiento de sus obligaciones legales; deben referirse a asuntos estratégicos; ser motivadoras de su cumplimiento; ser claras, orientadas a su puesta en práctica; deben tener en cuenta el punto de vista del gestor de la entidad fiscalizada; evitar abarcar a la gestión del gobierno en su conjunto; establecer un calendario para su seguimiento, establecido en el Programa Anual de Fiscalización; deben dirigirse a resolver la causa de las deficiencias; deben ser en tono positivo; estar sustanciadas en los resultados y conclusiones de la auditoría, dirigirse a aquéllos con capacidad de actuar; ser específicas y prácticas; ser rentables y cuantificables.

3.2.2.2 Trabajo de investigación “La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX” por Luis Ordoki (2001)

Objetivo: el objetivo general es reflexionar en la mejora de la puesta en práctica de las recomendaciones para la eficacia de los OCEX.

Metodología: se divide en cinco subpuntos: en el primero, se reflexiona en la importancia de las recomendaciones formuladas en los informes como parte del trabajo de los OCEX para la mejora del sector público sujeto a su control y su seguimiento para la puesta en práctica de estas. El segundo, trata de ¿Cómo deben formularse las recomendaciones para que sean eficaces? la cual se responde con el decálogo de recomendaciones que este órgano de control. Se hace la indicación que desde el mismo trabajo de campo de la fiscalización éstas sean asumidas por los gestores de las

entidades fiscalizadas. El tercer subpunto, se analiza el seguimiento de las recomendaciones como pieza clave para su implantación. De allí, se hace ver la importancia de la sensibilización de los gestores, y la presión de los superiores jerárquicos, los legislativos para llevarlas a cabo. En el cuarto, se indica la implantación de las recomendaciones por las entidades públicas de las recomendaciones formuladas por los OCEX como indicador último de la eficacia de estas instituciones. Finalmente, hace una recapitulación de los aspectos ya mencionados a priori haciendo las conclusiones correspondientes.

Muestra: se extraen las recomendaciones de la Cámara de Comptos de Navarra

Conclusiones: en la práctica queda mucho camino que trazar en el seguimiento de las recomendaciones de manera periódica como en la mejora de la formulación en los informes de fiscalización. Las recomendaciones deben formularse de forma clara y convincente para ver su efectividad. Estar debidamente soportadas, ser relevantes, destinadas a quien tiene capacidad para adoptarlas, ser edificativas y estar discutidas, verificadas y apropiarse por los gestores públicos a quienes ha de corresponder su puesta en marcha. Los OCEX debieran hacer un acompañamiento frecuente y ordenado de las recomendaciones que formulan. Entre los objetivos del informe de fiscalizaciones recurrentes, debiera haber un párrafo específico destinado al seguimiento de las recomendaciones formuladas a la entidad fiscalizada en anteriores informes. En el caso de fiscalizaciones no recurrentes, es aconsejable que frecuentemente se realicen informes específicos de seguimiento de recomendaciones, en los que se informe a el legislativo y el ejecutivo, sobre las recomendaciones vigentes, su grado de adopción, el año en que se formularon, el ente responsable de su aplicación, la urgencia que tenga y las razones que, en su caso, limiten su implantación. El principal indicador de la eficacia de los OCEX viene dado por el grado de implantación que tienen las recomendaciones que manifiestan en sus informes.

3.3 ANÁLISIS DE LOS INDICADORES POR MODELO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD ENTRE LOS DIFERENTES ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO

La técnica de análisis de datos se seleccionó en relación con el tipo de investigación. En tal sentido, se ha utilizado el análisis estadístico descriptivo, el cual es definido por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (2011), como aquel que incluye la tabulación, representación y descripción de conjuntos de datos. Este tipo de estadística proporciona herramientas para organizar, simplificar y resumir información básica a partir de un conjunto de datos.

La discusión de los resultados obtenidos se efectuará mediante la interpretación de los datos conseguidos, con la intención de comprobar la medida en la cual tales datos permitieron el logro de los objetivos propuestos y su contribución al incremento del conocimiento dentro del estudio de los Modelos de Informes de los ayuntamientos españoles.

Al interpretar los datos se buscará encontrar el más amplio significado, comparando los resultados con las expectativas y planteamientos de la teoría al respecto.

3.3.1 Estudio de los modelos de informes de fiscalización de regularidad elaborados por los OCEX durante el periodo 2003-2012

Para proceder con el análisis de la base de datos y con el fin de llegar a resolver los objetivos propuestos en el trabajo, se ha establecido la siguiente estructura de análisis:

Se realizará una descripción del conjunto global de características analizadas para cada informe, es decir, los 17 indicadores que se han revisado en los Modelos de informe de los OCEX en las diferentes regiones autonómicas, empleando un análisis Univariante. De este modo se pretenden detectar posibles puntos anómalos de los datos recogidos, y tomar conciencia del volumen y estructura de los datos que se han recabado.

3.3.1.1 Análisis univariante de los indicadores de los Modelos de informe de fiscalización de regularidad, población y censo

La población se define también como un conjunto de N unidades, llamadas unidades estadísticas o unidades de análisis, que componen el tema de estudio, donde N es el tamaño de la población, según (Corbetta, 2007, p.290).

En este trabajo, la población objeto de estudio es el censo de todos los informes de fiscalización de regularidad del periodo 2003-2012. Se puede observar por Comunidades Autónomas las diferentes poblaciones de números de informes. Ver Tabla 43 Anexo 2

La determinación de la población partió de un diagnóstico de los informes de fiscalización de regularidad realizados por los órganos de control externo, lo que permitió delimitar la zona de estudio, en un censo de todos los informes, se procedió a clasificar el tamaño de informes de fiscalización en un censo por ser una población finita. Para los efectos de comparación, se puede clasificar en un número grande de informes cuando supera los 61 hasta 171 informes como el caso de Tribunal Vaso de Cuentas Públicas y la Cámara de Cuentas de Navarra, en un número mediano de informes cuando el número es mayor a 10 y hasta 60 como lo son la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, Consejo de Cuenta de Galicia, Castilla La Mancha, Consejo de Cuentas de Galicia.

El censo fue la mejor opción para el análisis de datos por ser un estudio novedoso y poder tener suficiente y válida evidencia para realizar los análisis. El censo busca recabar información acerca de la totalidad de una población. Los anteriores planteamientos conducen a señalar como población o universo objeto de este estudio: los informes de fiscalización de regularidad que los OCEX han realizado a los ayuntamientos españoles durante 2003-2012 que en este caso el total fue de 320.

En primer paso para evaluar la estructura de los informes se realiza un análisis de las variables cualitativas como lo son los indicadores presentes de la base de datos. El tamaño de la base es 320 informes por 17 indicadores con un total de 5440

observaciones para las variables analizadas a continuación. Para empezar, se comprobó que todos los indicadores se midieron con la misma frecuencia a lo largo de la base de datos, como puede verse en la Figura 1, que representa el diagrama los indicadores.

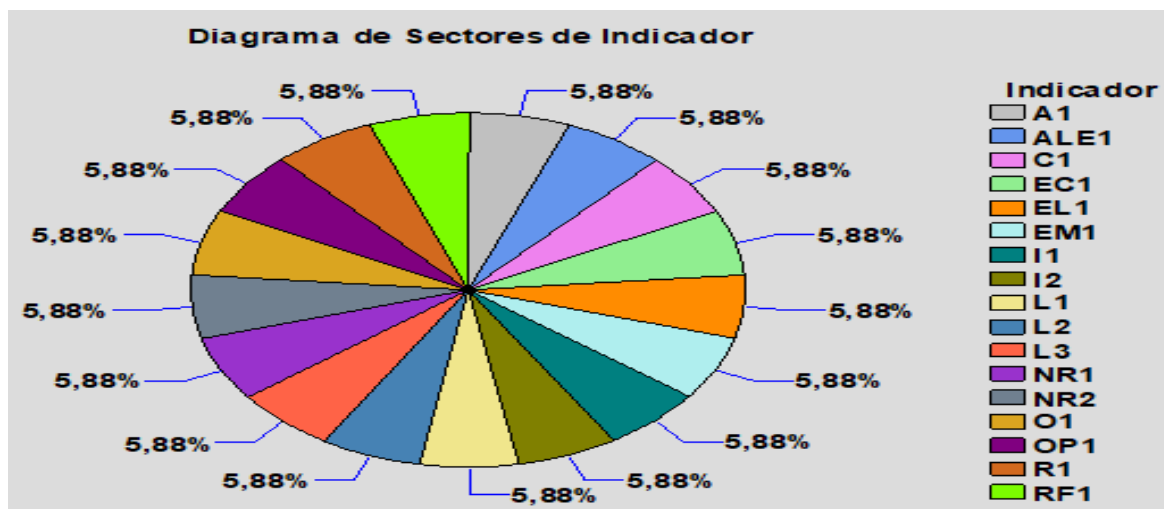


Gráfico 2: Diagrama de sectores del tipo de indicador analizado

Como se puede observar, en el diagrama del gráfico 2 contiene toda la base de datos recopilada entre estos se tiene Alcance (A1), Alegaciones (ALE1), Conclusiones y Comentarios (C1), Extensión Corta (EC1), Extensión Larga (EL1), Extensión Media (EM1), Introducción 1 (I1), Introducción 2 (I2), Limitación 1 (L1), Limitación 2 (L2), Limitación 3 (L3), Normativa Reguladora (NR1), Normativa Reguladora Estatal (NR2), Objetivo (O1), Opinión (OP1), Recomendaciones (R1), Resultados de la Fiscalización (RF1)

Siguiendo el gráfico 3, se puede observar en el censo un número grande de informes en el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y la Cámara de Cuentas de Navarra, que contienen entre 62 y 171 informes de fiscalización de regularidad, por ser estos órganos quienes más fiscalización de regularidad han realizado en el periodo (2003-2012), luego un número mediano de informes en aquellos OCEX que contienen más de 10 y hasta 61 informes de fiscalización entre los cuales se observa a Consejo de Cuentas de Galicia, Sindicatura de Cuentas de Castilla la Mancha, Cámara de Cuentas de Madrid y Sindicatura de la Generalidad Valenciana y un número pequeño con menos de 10 informes en la Audiencia de Cuentas Canarias, Consejos de Cuentas de Castilla León, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, Cámara de Cuentas de Andalucía y Sindicatura de

Cuentas de Principado de Asturias.

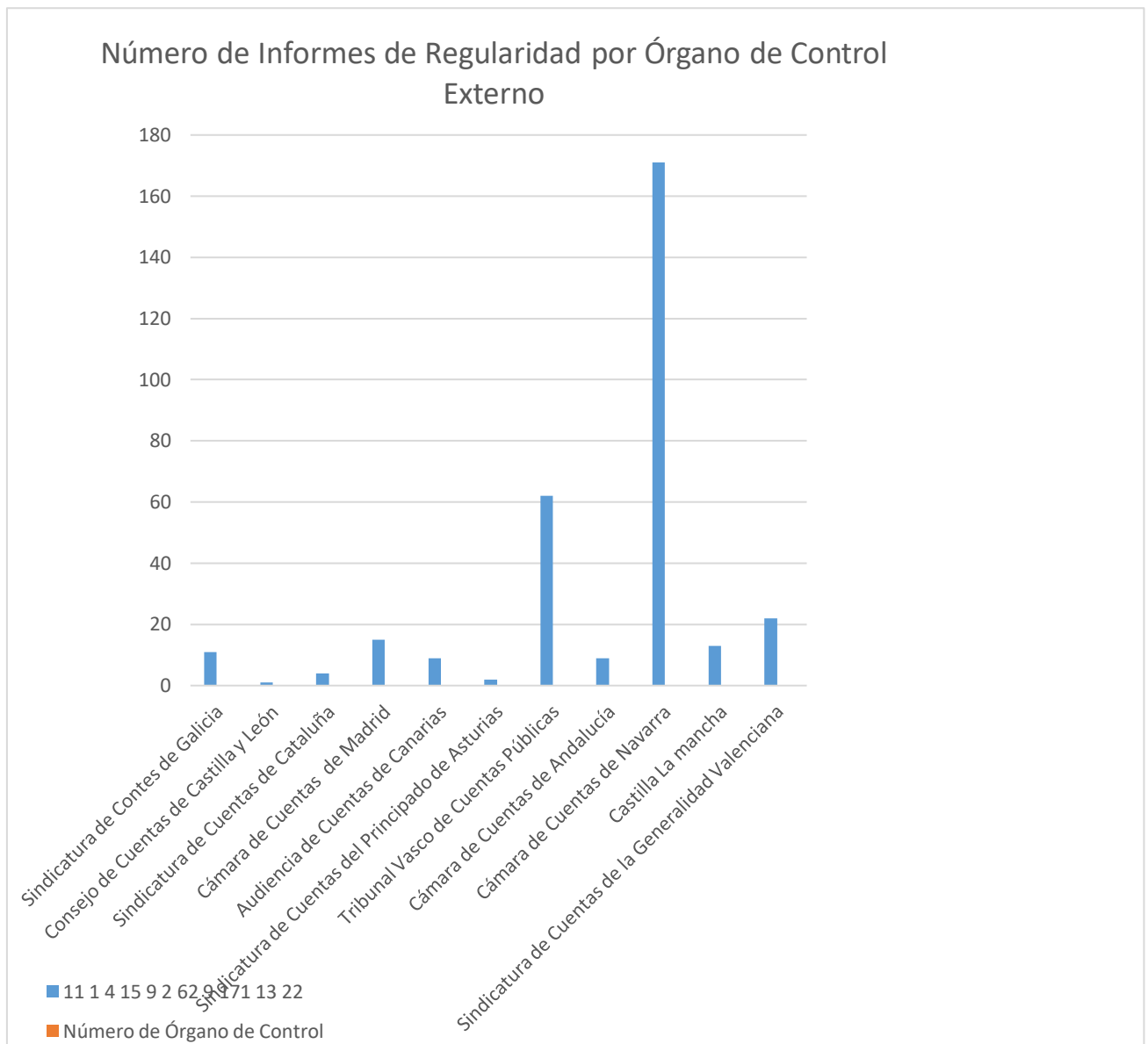


Gráfico 3: Diagrama de barras para el análisis de la frecuencia de aparición de los informes de regularidad para cada Órgano de Control en la base de datos

De acuerdo con lo que se aprecia en el gráfico 3 el Órgano de Control Externo que aparece con mayor frecuencia en la base de datos es del Navarra con 171 informes de regularidad, siendo el más antiguo de los OCEX cuyo inicio fue en 1981 mientras que Castilla y León que inicia en 2004 es el que lo hace con menor frecuencia con 1 informe. Esto se debe a la diferencia existente en el volumen de los informes de ambos órganos de control, se puede explicar posteriormente la relación por su antigüedad. Tan sólo el OCEX del Tribunal Vasco es que se le acerca al volumen de Cámara de Cuentas de Navarra con 62, los cuales constituyen un número grande también y el tercer lugar,

ya muy por debajo lo ocupa la Sindicatura de la Generalidad Valenciana con 22 informes.

Por otra parte, para determinar si hay diferencias significativas entre los resultados obtenidos de los indicadores con comunidades de número de informes similares como la Sindicatura de la Generalidad Valenciana 22 informes, Cámara de Cuentas de Madrid 15 informes, Consejo de Cuentas de Galicia 12 informes y Sindicatura de Cuentas de Castilla la Mancha 14 informes se tendrá que realizar un ANOVA o test de comparación de Medianas.

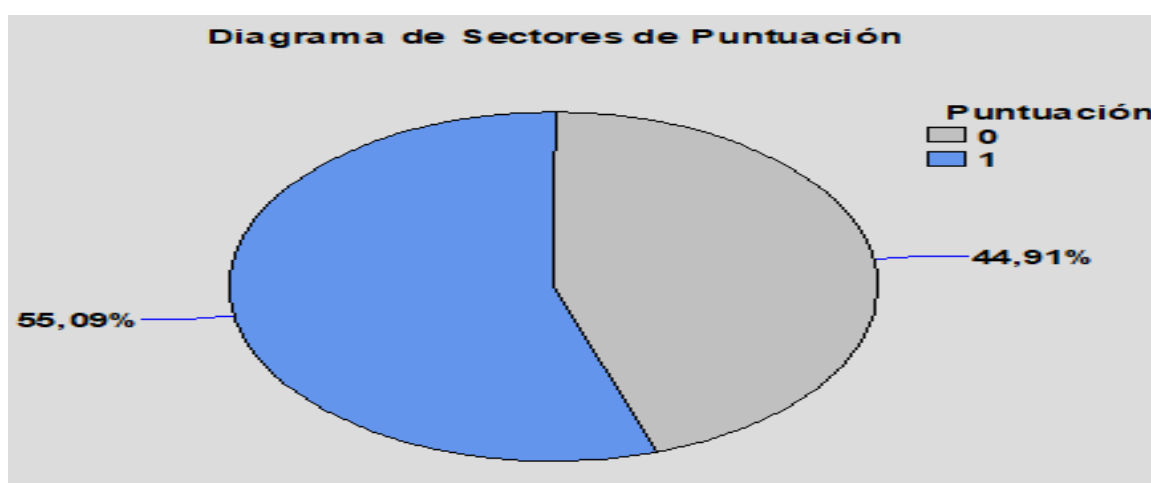


Gráfico 4: Diagrama de sectores del valor de la puntuación de los informes

La puntuación de los indicadores según se observa en el gráfico 4 es de 1 cuando aparece el indicador, y 0 cuando no se encuentra en el Informe. En general los 17 indicadores que se tomaron de los modelos de informes en su mayoría están presentes, encontrándose un 55,09% de valores 1, y un 44,91% de valores cero. Como se observará existe un 55,09% de indicadores presentes de un total de 64,7% que no son mutuamente excluyentes entre sí, es decir, tienen la posibilidad de ser seleccionados al mismo tiempo, la relevancia de esto con respecto a este último % es que se evidencia que estos indicadores representan en su mayoría al general de los modelos de informes de los OCEX. Con respecto a los indicadores, existe un 35,3% de estas variables que son eventos mutuamente excluyentes, es decir, no pueden ocurrir al mismo tiempo en la selección, como en el caso de Introducción 2 (I2) con alcance (A1) y objetivo (O1), al igual que extensión corta (EC1), extensión media (EM1) y extensión larga (EL1) son indicadores mutuamente excluyentes entre ellos, es decir, si se da EC1, no se da EM1, si se da I2 no se da A1 y O1. Los demás indicadores no son mutuamente excluyentes, es

decir, todos pueden estar presentes en los informes considerados individualmente, entre estos están introducción (I1), limitación 1 (L1), Limitación 2 (L2), limitación 3 (L3), opinión (OP1), conclusiones y comentarios (C1), recomendaciones (R1), alegaciones (ALE1), resultado de la fiscalización (RF1), normativa reguladora (NR1), normativa reguladora estatal (NR2), es decir 11 variables que representan un 64,7% de los indicadores a estudiar. Por otra parte, de los 17 indicadores existen 14 indicadores digamos principales que hablan de la estructura del modelo, otros como EC1, EM1, EL1 hablan del aspecto de su extensión.

Por último, se evalúan los datos sobre la antigüedad de los OCEX con los datos analizados como se observa en el gráfico 5

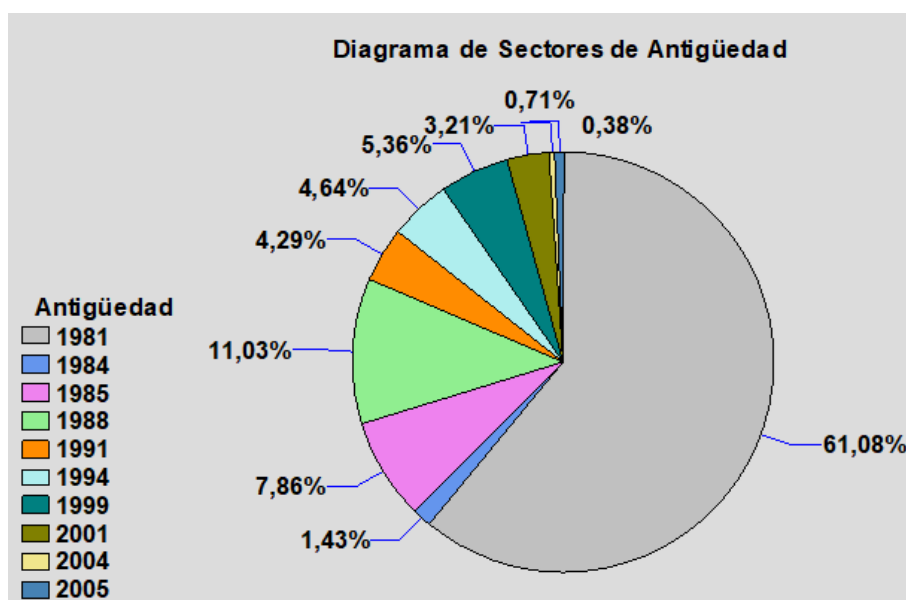


Gráfico 5: Diagrama de sectores de la antigüedad de los OCEX

Destaca la frecuencia con la que se analizan datos de la antigüedad del OCEX que inicia en 1981, con un 61,08%, que corresponde a los datos analizados de la Cámara de Cuentas de Navarra que la mayor cantidad de datos de antigüedad, el Tribunal Vasco que se inicia en 1988 con el 11%, y la Sindicatura de Valencia que inicia en 1985 con el 7.8%.

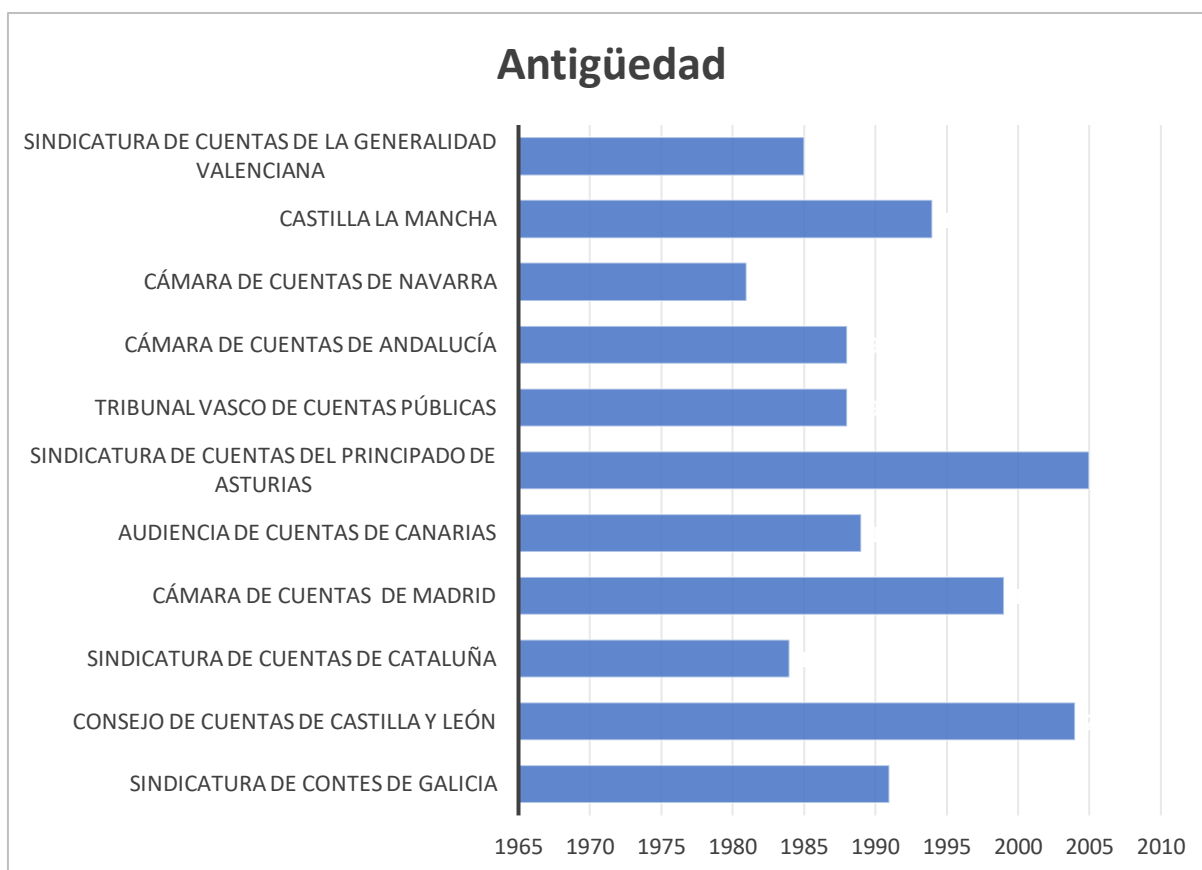


Gráfico 6: Diagrama de barra de la antigüedad de los OCEX

Se observa en el gráfico 6, que los diferentes OCEX tienen distintas fechas de inicio de operaciones desde 1981 con la Cámara de Cuentas de Navarra hasta el año 2005 con la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias. Se indica que la Cámara de Cuentas de Navarra posee la mayor cantidad de informes de fiscalización a los ayuntamientos españoles con un número de informes grande de 171 informes de regularidad en el periodo 2003-2012 de estudio de esta investigación distribuidos a lo largo de los 10 años de recogida de datos, razón por la cual en el análisis de antigüedad del OCEX y la cantidad de informes están relacionados entre sí. Se observa también por ejemplo que la Sindicatura de Cuentas de Galicia inicia en 1991 pero solo observa la ejecución de informes de regularidad sobre los ayuntamientos del ejercicio 2009 publicados en el año 2011. De igual forma, en el Consejo de Cuentas de Castilla y León se observa un solo informe de fiscalización durante todo el periodo analizado 2003-2012, aunque, este OCEX comenzó a operar en 2004 en los 9 años restantes solo publicó en el año 2006 este informe.

Otro Órgano de Control con la cuarta antigüedad de inicio de su actividad es el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas en 1988 el cual posee luego del OCEX de Navarra el mayor número de informes con 62 informes de fiscalización.

El segundo paso se realizará el análisis bivariante con el cual se resolverán todas las incógnitas acerca de la calidad de los informes teniendo en cuenta las puntuaciones de cada uno de los indicadores recopilados, en los distintos Órganos de Control Externo (OCEX). Mediante tablas de contingencia, ANOVA, y Chi cuadrada, se determinará la relación entre Órganos de Control Externo y las puntuaciones de los indicadores más destacados, por ejemplo.

3.3.1.2 Análisis Bivariante entre variables de Órgano de Control versus antigüedad

En este apartado se van a realizar comparativas entre pares de variables cualitativas OCEX y antigüedad. El objetivo principal va a ser determinar las ausencias detectadas en los informes (Se detecta el indicador o no).

Se decide comenzar por comprobar si la antigüedad de los datos está directamente relacionada con el Órgano de Control. Para poder determinarlo se realiza la prueba de Independencia empleando la Chi-cuadrada χ^2 . El test se realiza con un nivel de significación del 5%, por lo que se rechazara la hipótesis nula si el P-Valor calculado es menor que α (0.05). Las hipótesis de la prueba son las siguientes:

H₀: La pareja de variables de Antigüedad versus Órgano de Control son independientes entre sí

H₁: Existe una dependencia significativa entre la Antigüedad y el Órgano de Control como pareja de variables analizadas

En este caso se rechaza la hipótesis nula porque el resultado del P-Valor es menor que 0.05, y hay una dependencia significativa estadísticamente entre la antigüedad y el órgano de control analizado.

En este caso se corrobora considerado en el análisis descriptivo, y es que la antigüedad que se detecta con mayor frecuencia (1981), corresponde al OCEX de Navarra. Comparten antigüedad Andalucía y el País Vasco (1988).

Pruebas de Independencia

Prueba	Estadístico	Gl	Valor-P
Chi-Cuadrada	42558,279	90	0,0000

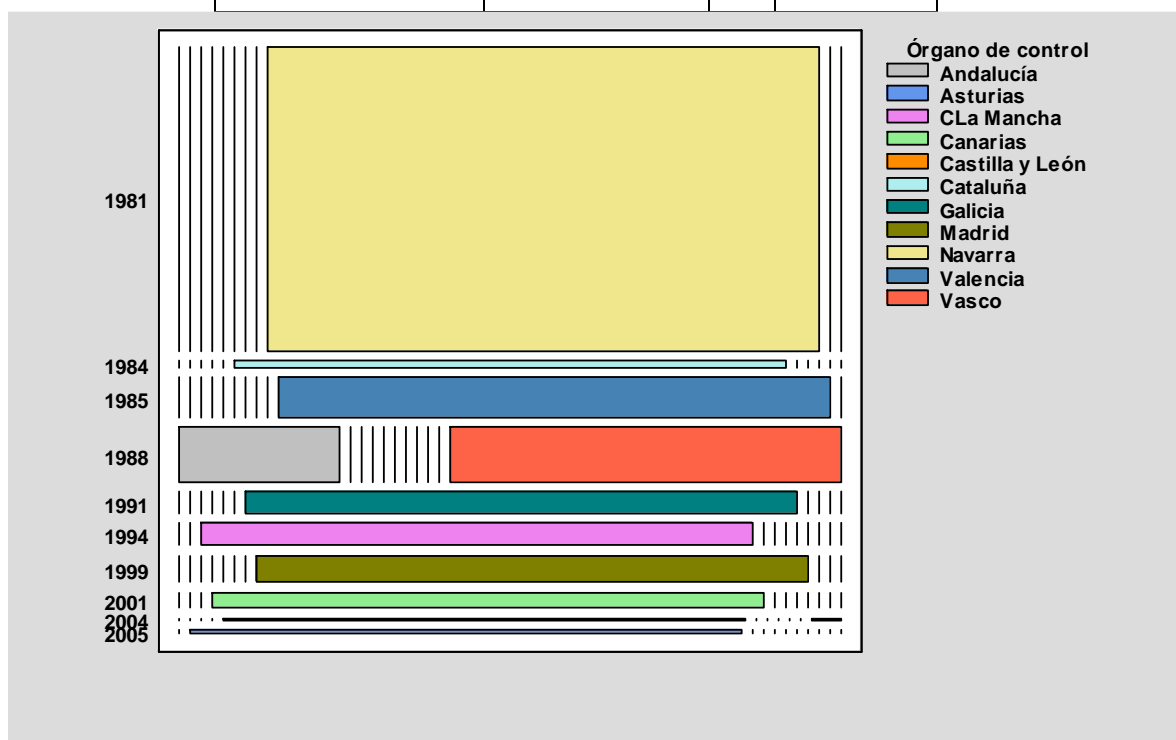


Gráfico 7: Mosaico del análisis de tabulación cruzada teniendo en cuenta la antigüedad y el órgano de control

3.3.1.3 Análisis del tipo de Indicador versus la puntuación

El mismo procedimiento se replica, esta vez para determinar si hay una relación significativa entre el tipo de indicador analizado y su puntuación.

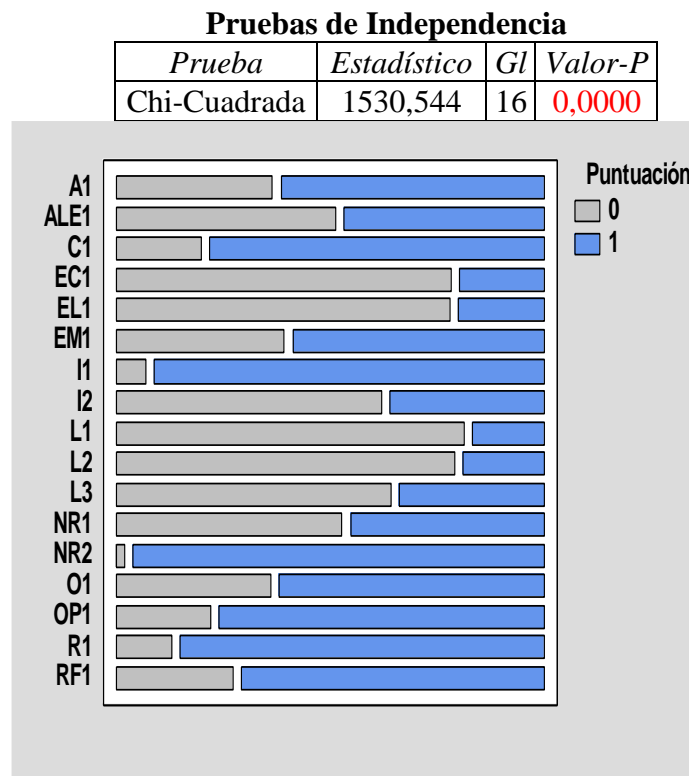
H0: La pareja de variables de Indicador versus Puntuación son independientes entre sí

H1: Existe una dependencia significativa entre el Indicador y la Puntuación como pareja de variables analizadas

Nuevamente vuelve a obtenerse un P-Valor inferior al nivel de significación (0.05), por lo que se descarta la hipótesis de independencia entre ambas variables. Es decir, que

como cabía esperar hay una fuerte dependencia entre la puntuación que se otorgó y el tipo de indicador analizado. Ver Tabla 44 Anova para Puntuación por Indicador de los OCEX

Según se aprecia en los resultados los indicadores tomados de los Modelos de Informes representan efectivamente a cada modelo de informe de fiscalización de los OCEX



En este caso en general en la gran parte de los OCEX se destacan la mayoría de los ceros (ausencias) en los indicadores: EC1, EL1, L1, L2 y L3. Comenzando el análisis se observa que el indicador EC1 de extensión corta del informe 40 páginas o menos es el gran ausente en los informes de fiscalización. Igualmente, el EL1 de extensión larga de más de 100 páginas está presente en un tercio de los informes de fiscalización. Como se ha dicho a priori estos dos indicadores, ambos inclusive son mutuamente excluyentes con la variable EM1.

En cambio, el indicador EM1 de extensión media de acuerdo con el criterio establecido que oscila entre 41 y 100 páginas es el de mayor frecuencia en los informes de los OCEX. Por otra parte, las limitaciones L1, L2 y L3 en la gran mayoría de

informes no están presentes. Las limitaciones L1 o L2 en el alcance de las pruebas por falta de documentación para sustanciar cifras del balance de situación o L3 por falta de actualización en los rubros de inmovilizado material traen dudas en la integridad de las cifras presentadas en ese renglón. En consecuencia, si L1, L2 y L3 no están presentes en la gran cantidad de informes nos indica una mayor fiabilidad de las cifras que se muestran en las cuentas.

Por otro lado, destacan los indicadores: NR2, I1, R1, C1, OP1 y RF1 por tener el valor 1 o presencia en los informes de fiscalización respectivamente. En el caso del indicador NR2, se observa que la Normativa Estatal aparece dentro de la redacción del contenido del informe en gran cantidad de los informes lo cual es muy positivo que sea así porque se hace hincapié en mencionar artículos de la Ley General Presupuestaria o Ley Reguladora de Hacienda Locales o Ley de Contratación del Sector Público entre otras Leyes y de los incumplimientos a que se han observado. De este modo se pone de manifiesto lo importante de la observancia de estas leyes para el debido manejo de los fondos públicos.

El Indicador I1 nos indica que el epígrafe de Introducción aparece en una gran cantidad de informes y señala un orden común en la estructura de los informes. Por su parte, el indicador R1 muestra que las Recomendaciones aparecen en gran parte de los informes de fiscalización analizados lo cual nos hace ver que el OCEX en general toma muy en cuenta hacer recomendaciones para sugerir correcciones de acuerdo con las debilidades encontradas. Estas recomendaciones son estudiadas en esta investigación.

Asimismo, el indicador C1 referido a las conclusiones y comentarios se observa en gran parte de los informes de fiscalización los cuales dan a conocer en forma resumida los hallazgos más resaltantes a tomar en cuenta por parte de los usuarios externos de la información pública de acuerdo a Cárcaba (2002) en los informes de fiscalización realizados por los OCEX, desde por ejemplo las entidades que elaboran las cuentas económicas de la administración, órganos de representación política, acreedores, intermediarios financieros, entidades de crédito, empleados, ciudadanos hasta entidades públicas nacionales e internacionales.

Con respecto a el indicador OP1 relacionado con la opinión es muy importante y positivo que esté muy presente en general en la mayoría de los informes de fiscalización en el cual se describe el juicio del auditor externo acerca de la razonabilidad de las cifras y de observancia del marco de información financiera aplicable. En cuanto al indicador RF1 referido al epígrafe de los resultados en la fiscalización está en la mayoría de los informes.

3.3.1.4 Análisis de la puntuación versus Órgano de Control Externo

La siguiente comparativa que se realizó, fue la puntuación (Frecuencia de 1 y 0), y el OCEX. Cada uno de los 17 indicadores tenía puntuación de 1 si aparecía y 0 si no aparecía, por lo cual, las veces que aparecía el indicador se sumaba a su puntuación y frecuencia. De nuevo se vuelve a detectar una influencia significativa entre las dos variables analizadas, con un P-Valor inferior a 0.05. Destaca la Cámara de Cuentas de Navarra en el análisis tanto en el número de unos como el de ceros, con un balance en general positivo con la mayoría de los 1 que indica la presencia de los indicadores. Seguidamente está el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y en tercer lugar la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana. En cuarto puesto esta la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, y en quinta posición la suprimida Sindicatura de Cuentas de Castilla La Mancha.

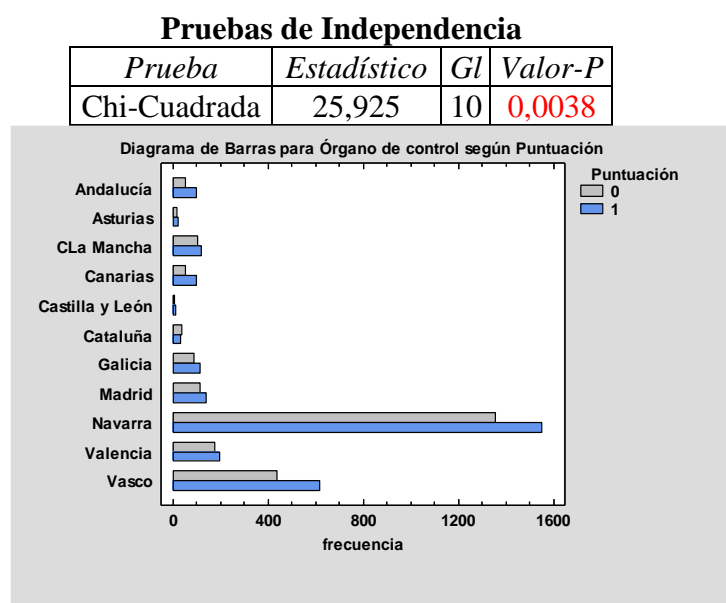


Gráfico 9: Diagrama de barras del análisis de Tabulación Cruzada entre puntuación y Órgano de Control

3.3.2 Análisis en función del Órgano de Control Externo por Comunidad

Autónoma mediante la ANOVA y Comparación de las medias de Fisher (95%)

Como la finalidad del estudio es generar una serie de observaciones y comentarios según las observaciones encontradas en los informes de fiscalización analizados, en la siguiente sección se realiza el análisis de los indicadores detectados para cada uno de los OCEX de la base de datos.

El análisis de la varianza o ANOVA se empleará para determinar la correlación entre parejas de variables, cualitativa vs cuantitativa (en este caso la puntuación). Es una de las técnicas más utilizadas en los análisis de los datos de los diseños sean experimentales o no experimentales. Se utiliza cuando se pretenden contrastar diferencias entre medias, por lo que puede verse como una extensión de la prueba t de student para comparar medias. En este caso las hipótesis del test de hipótesis son:

H_0 : la puntuación media de todos los indicadores es igual en el modelo de informe (independencia entre las variables)

H_1 : la puntuación media de todos los indicadores no es igual en el modelo de informe

Como en todos los contrastes de hipótesis que se realizan en el trabajo el nivel de significación α es 0.05. El resultado fue $P = 0.000$, es decir, que no es igual la puntuación media para todos los indicadores en el modelo de informe. Ver tabla 44 Anova Anexo 2

3.3.2.1 Análisis de la Cámara de Cuentas de Andalucía

En este apartado se analizan las diferentes puntuaciones que se obtuvieron en el caso de la Cámara de Cuentas de Andalucía. En total se obtuvieron 153 datos de acuerdo con el número de informes encontrados que fueron 9

Cámara de Cuentas de Andalucía

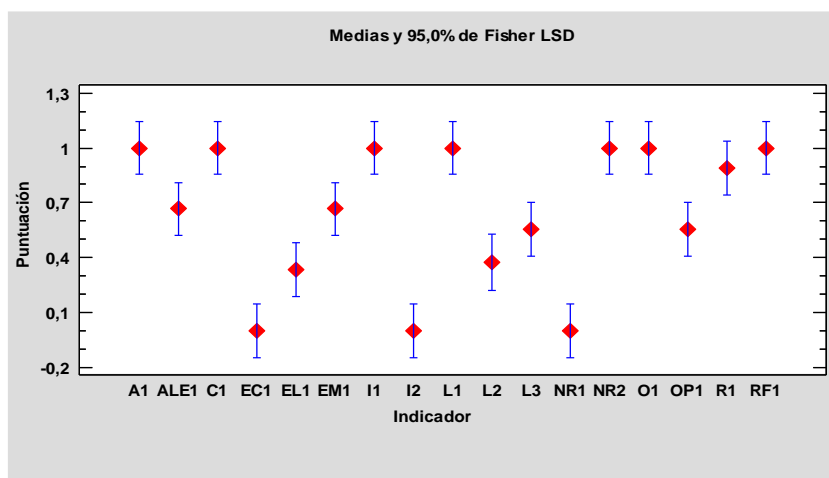


Gráfico 10: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en la Cámara de Cuentas de Andalucía

Los resultados del gráfico 10 se muestran a continuación:

La escasa presencia del indicador EC1 de la extensión corta del informe según el criterio establecido de 40 páginas o menos, se explica debido a que la mayoría de los informes sobrepasan las 40 páginas siendo el EM1 el de mayor frecuencia según el gráfico expresa que el 66% de los informes son de extensión media mayores a 40 páginas hasta 100, y el resto 33% corresponde al de extensión larga EL1. Por otra parte, la ausencia del indicador I2 como ya se ha señalado es mutuamente excluyente de la presencia del indicador O1 y A1. El I2 nos indica que la introducción es una descripción breve y general del informe y excluye en este respecto a objetivos, alcance, y limitaciones, esto se evidencia debido a que el epígrafe del Objetivo indicador O1 en la gran mayoría de los informes este tiene su propio apartado al igual que el indicador del Alcance A1 en la estructura del modelo de informe de este OCEX.

La falta del indicador NR1 nos indica que los informes no tienen un epígrafe con el contenido de la normativa reguladora, por lo cual no existe un título o sub título con las leyes aplicadas, aunque, el indicador NR2 si está presente no en un epígrafe sino en la redacción y contenido en el total de informes que denota la normativa estatal como Ley Reguladora de Haciendas Locales, Ley de Contrato de las Administraciones Públicas, entre otras, lo cual señala la importancia por parte del OCEX en la observancia de estas leyes.

Siguiendo el análisis de los indicadores, el indicador ALE1 nos muestra que el ayuntamiento examinado dio una respuesta de alegaciones a la Cámara de Cuentas, en el caso de Andalucía existe un número de más de 66 % de informes con alegaciones lo que muestra una capacidad de respuesta a los señalamientos del órgano de control. En el caso del indicador L3 refleja que más del 55% de los informes presenta limitaciones por falta de inventario o actualización de los bienes lo cual se refleja falta de integridad en las cifras en el inmovilizado material, y además revela la falta de control interno en esta área que es muy importante en las cifras del balance de situación.

Con puntuación intermedia quedarían: L2, OP1. El indicador L2 nos muestra que la limitación está incluida en la opinión como una salvedad representa el 33% de los informes, según se observa las limitaciones afectan la opinión o juicio del auditor producen este tipo de informes con salvedad. Asimismo, el indicador OP1 expresa la opinión en el informe que es a juicio del investigador fundamental para calificar el juicio del auditor en relación con los estados financieros, en este caso un 55% de los informes registra la opinión.

Con puntuación muy alta están: A1, C1, I1, L1, NR2, O1, R1, RF1. En el caso del indicador A1 significa que el Alcance en la fiscalización realizada tiene su propio apartado y aparece en la gran mayoría de los informes. De la misma forma, el indicador C1 de conclusiones aparece en la mayoría de los informes, I1 de Introducción, L1 Limitación, el indicador NR2 de Normativa Estatal, El indicador O1 del objetivo de la fiscalización, el indicador R1 de recomendaciones y el indicador RF1 de resultados de la fiscalización todos sin excepción están en la mayoría de los informes. Estos indicadores ya fueron explicados en la puntuación de los indicadores

3.3.2.2 Análisis de Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

El mismo procedimiento se replica para analizar todos los órganos de control.

En total se obtuvieron 34 datos.

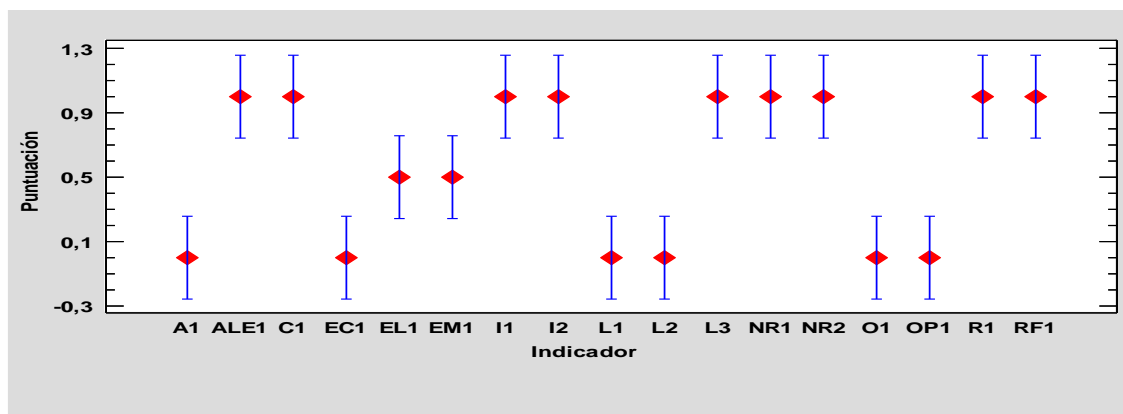


Gráfico 11: Comparación de las medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

Los resultados del gráfico 11 se muestran a continuación:

En este organismo se realizaron 2 informes de fiscalización de regularidad. La carencia clara de los siguientes indicadores A1, EC1, L1, L2, O1, OP1, lo cual nos indica que no existe en la mayoría de los informes Alcance (A1) lo cual hace difícil indicar que se fiscalizó de acuerdo con lo planificado, tampoco tienen una extensión corta (EC1) sino media y larga (EM1, EL1). No se encontraron limitaciones del tipo L1, L2. Por otra parte, el indicador O1 del objetivo del informe y OP1 de la opinión no están presentes en los informes en un epígrafe, este último debería estar expresado para conocer claramente el juicio sobre la fiscalización realizada.

En cambio, si tiene una alta puntuación el indicador L3 cuya limitación es producto de falta de actualización del inventario que presume falta de integridad en el rubro del inmovilizado material así también tienen una alta puntuación los indicadores ALE1 que indica una respuesta del ayuntamiento al Órgano de Control mediante las alegaciones de las observaciones señaladas, igualmente los indicadores C1, I1, I2, NR1, NR2, R1, RF1, lo cual indica que este OCEX realiza conclusiones o comentarios (C1) en los informes, además la Introducción I1 está presente e I2 incluye el alcance, objetivo y limitaciones.

Por otra parte, incluye la normativa reguladora expresamente en un epígrafe NR1 y hace mención según NR2 a la normativa reguladora estatal por dar importancia al manejo de los fondos públicos. Asimismo, el indicador R1 muestra que se hacen las recomendaciones en los informes lo cual es pertinente en un informe para sugerir las correcciones a las debilidades encontradas. Por último, el indicador RF1 nos habla de

los resultados de la fiscalización observados donde se muestran deficiencias del control interno.

3.3.2.3 Análisis de la Audiencia de Cuentas de Canarias

En total se obtuvieron 153 datos.

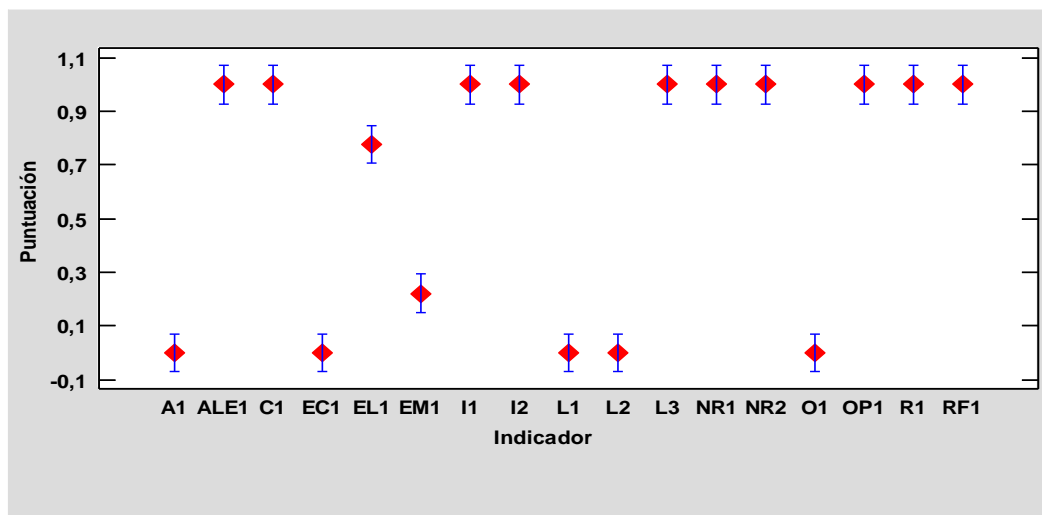


Gráfico 12: Comparación de las medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en Canarias

Los resultados del gráfico 12 se muestran a continuación:

En este OCEX se realizaron 9 informes de fiscalización de regularidad. La falta del indicador A1 nos habla de que los informes no tienen un epígrafe del alcance de la fiscalización, este según se observa está incluido en el indicador I2 que posee una altísima puntuación además incluye el objetivo. Por el contrario, el indicador O1 del epígrafe de Objetivo tiene una bajísima puntuación que habla de la inexistencia de este como consecuencia de haberse incluido también en el indicador I2 de la introducción. Por otra parte, el indicador EC1 con muy baja puntuación indica que la extensión corta de los informes de fiscalización es inexistente, al igual que están ausentes el indicador del apartado o epígrafe de Limitación L1, y L2 que explica que la limitación no está incluida en la opinión como salvedad.

En el caso del indicador con altísima puntuación el ALE1 muestra que hay una respuesta del ayuntamiento de alegaciones como respuesta a las debilidades encontradas por la Audiencia de Cuentas de Canarias. Por otra parte, los otros indicadores con alta puntuación C1, EL1, I1, I2, L3, NR1, NR2, OP1, R1, RF1, indica que este OCEX

también realiza conclusiones o comentarios (C1), en los informes. EL indicador EL1 señala que se tiene la extensión larga del informe. Además, la Introducción (I1) está presente e (I2) incluye el alcance, objetivo y limitaciones.

Se observa que L3 indica la limitación muy importante por falta de actualización del inventario de bienes. Por su parte, el epígrafe NR1 incluye la Normativa reguladora o cumplimiento de la legalidad, de igual forma, el indicador NR2 menciona la normativa reguladora estatal referente al manejo de los fondos públicos. Asimismo, el indicador OP1 señala que los informes presentan la opinión sobre los resultados del examen siendo fundamental para saber cómo es el cumplimiento de la legalidad y como está la situación económica financiera. El indicador R1 muestra que se hacen las recomendaciones para sugerir las correcciones a las debilidades encontradas. Por último, el indicador RF1 nos habla de los resultados de la fiscalización observados donde se muestran deficiencias del control interno.

3.3.2.4 Análisis del Consejo de Cuentas de Castilla y León

En total se obtuvieron 17 datos

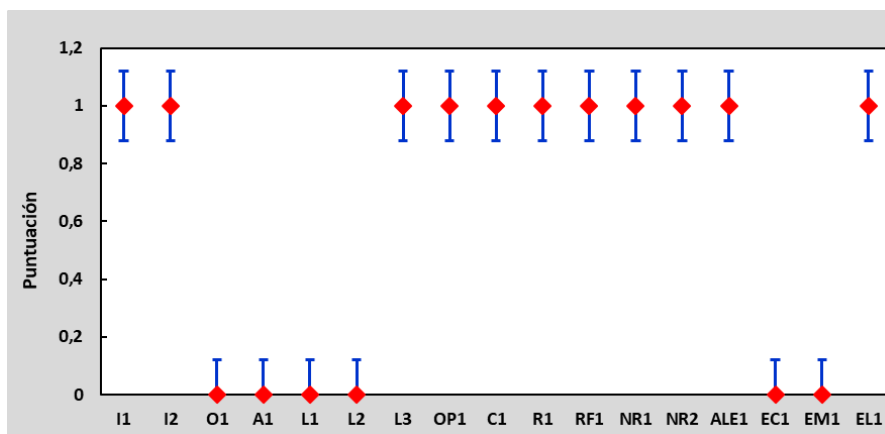


Gráfico 13: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en Castilla y León

Los resultados del gráfico 13 se muestran a continuación:

En el caso del OCEX en Castilla y León los indicadores examinados corresponden a un informe de fiscalización en el cual se observa con muy alta puntuación I1, I2, L3, OP1, C1, R1, RF1, NR1, NR2, ALE1, EL1, indica que este OCEX la Introducción (I1)

está presente e (I2) incluye el alcance, objetivo y limitaciones. Por otra parte, L3 muestra la limitación muy importante por falta de actualización del inventario de bienes. El indicador OP1 señala que los informes presentan la opinión sobre los resultados del examen sobre la legalidad y la situación económica financiera. El indicador C1 señala los comentarios o conclusiones referentes al examen y el R1 muestra que se hacen las recomendaciones correspondientes. El indicador RF1 nos habla de los resultados de la fiscalización observados donde se muestran deficiencias del control interno. La Normativa reguladora o cumplimiento de la legalidad están expresadas en el epígrafe NR1y en NR2 referida a la normativa reguladora estatal en el manejo de los fondos públicos. Asimismo, se observa ALE1 que indica una respuesta del ayuntamiento al Órgano de Control mediante las alegaciones de las observaciones señaladas.

En contraste, se muestra una carencia de los indicadores O1, A1, L1, L2, EC1, EM1, con respecto al indicador (O1) por la inexistencia de un epígrafe que comente los objetivos del informe, tampoco se hace referencia en este OCEX al (A1) del alcance de la fiscalización. En cuanto a la falta de los indicadores L1, L2 es debido a que no hubo limitaciones de este tipo en la ejecución del trabajo. En relación a la carencia de los indicadores EM1, EC1, fue debido que solo se encontró la extensión larga EL1 en el informe visto.

3.3.2.5 Análisis de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña

En total se obtuvieron 68 datos.

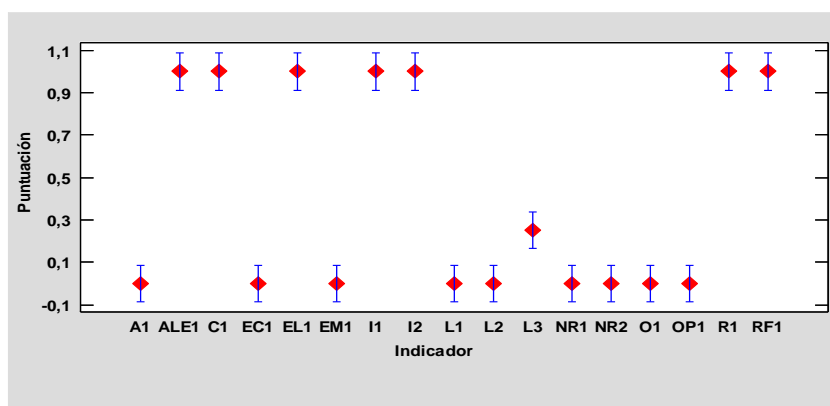


Gráfico 14: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en la Sindicatura de Cuentas de Cataluña

Los resultados del gráfico 14 se muestran a continuación:

En el caso de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña los resultados se refieren a 4 informes de fiscalización efectuados durante los 10 años analizados. Dentro de los indicadores con muy alta puntuación ALE1, C1, EL1, I1, I2, R1 RF1, indica que este OCEX en sus informes de fiscalización hubo capacidad de respuesta con las alegaciones (ALE1) por parte del ayuntamiento fiscalizado. Se realizaron en sus informes conclusiones (C1), recomendaciones (R1). Existe un apartado sobre los resultados de la fiscalización (RF1) en los informes recogidos. El indicador EL1 señala que los informes tuvieron una extensión larga de más de 100 páginas. I1 e I2 expresa que los informes tienen introducción e incluye objetivos, alcance, limitaciones, y normativa reguladora.

Al contrario, están ausentes los indicadores A1, EC1, EM1, L1, L2, NR1, NR2, O1, OP1, lo cual muestra que esta Sindicatura de Cuentas no señala el alcance A1 en los informes, como tampoco tiene epígrafes que desarrollen la normativa reguladora NR1, NR2. En el caso de ausencia de limitaciones L1, L2 o L3 los informes expresan de esta manera que se efectuaron con el debido alcance en las pruebas ejecutadas. La ausencia de O1 (objetivos) es debido a que están incluidos en la introducción. La opinión OP1 está ausente en los informes de este ente fiscalizador.

3.3.2.6 Análisis de la Sindicatura de Cuentas de Castilla la Mancha

En total se obtuvieron 221 datos.

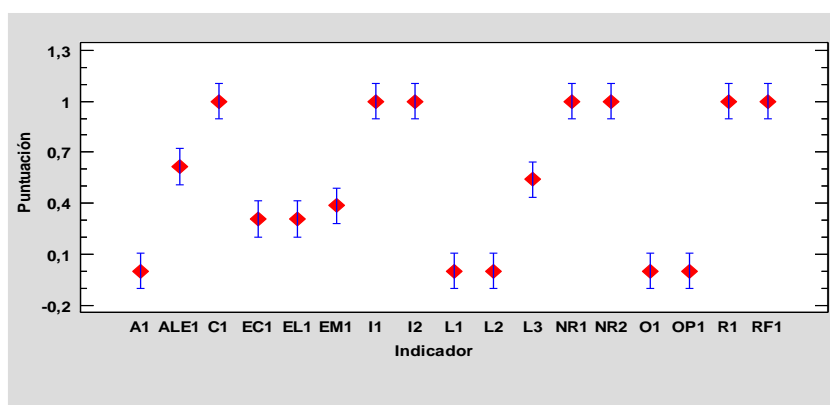


Gráfico 15: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en Castilla la Mancha

Los resultados del Gráfico 15 se muestran a continuación:

En este OCEX ya extinto se realizaron 13 informes de regularidad en los años analizados. Con alta puntuación se muestran C1, I1, I2, NR1, NR2, R1, RF1 lo cual señala que este ente realizó informes de fiscalización con sus respectivas conclusiones C1, recomendaciones R1, resultado de la fiscalización RF1. También se observó el epígrafe de Introducción I1, y la Introducción I2 que incluye objetivos, alcance, limitaciones. Asimismo, se muestra la normativa reguladora NR1 y la normativa reguladora estatal NR2 en los informes examinados.

Con baja puntuación aparecen (A1, L1.L2. O1, OP1) ya que en los informes estudiados no está el alcance A1, ni existen limitaciones al trabajo ejecutado como L1 y L2. Tampoco estos informes poseen el apartado de Opinión OP1 ni de objetivos O1 por incluirse en la Introducción. Con puntuación intermedia se encuentran todos los informes según la extensión corta, larga y media del Informe EC1, EL1, EM1. Por último, la limitación L3 y las alegaciones ALE1 presenta una puntuación un tanto alta.

3.3.2.7 Análisis del Consejo de Cuentas de Galicia

En total se obtuvieron 204 Datos

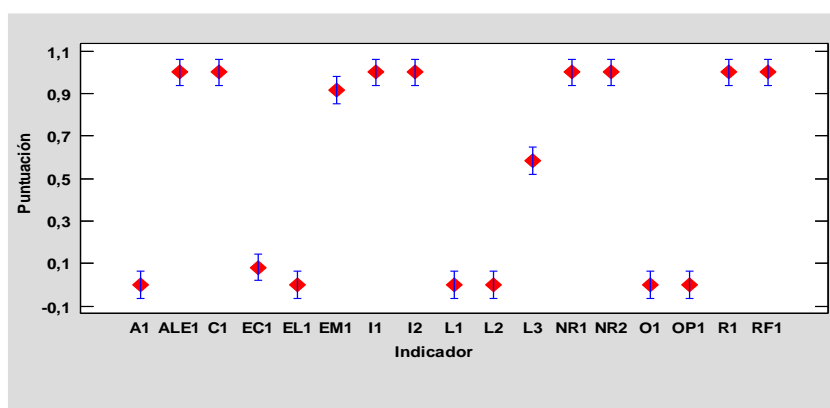


Gráfico 16: Comparación de las medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en el Consejo de Cuentas de Galicia

Los resultados del gráfico 16 se muestran a continuación:

En este ente fiscalizador se encontraron 12 informes de regularidad en el periodo de 10 años estudiados. Se observa con muy alta puntuación ALE1, C1, EM1, I1, I2,

NR1, NR2, R1, RF1, lo cual señala que se efectuaron alegaciones (ALE1) por parte de las entidades locales al ente fiscalizador. Se observa que se hicieron las respectivas conclusiones (C1) y recomendaciones (R1) en los informes. Por otra parte, los informes presentan la introducción en un epígrafe (I1) y se da una introducción más amplia (I2) incluye objetivos, alcance, limitaciones. Se verificó que contiene la normativa reguladora (NR1) está en un epígrafe, así como la normativa estatal (NR2) en todos los informes estudiados. De igual manera las recomendaciones R1 y los resultados de la fiscalización RF1 están presentes en todos los informes. En el caso de la limitación por falta de actualización del inmovilizado material o de inventario de bienes (L3) esta aparece con puntuación relativamente alta más del 50% de los informes.

Con respecto a los indicadores con baja puntuación o ausencia están el alcance (A1), la extensión larga (EL1), extensión corta (EC1), limitaciones en la ejecución del trabajo L1 y L2. Asimismo, están ausentes en los informes de regularidad del Consejo de Cuentas de Galicia la opinión (OP1) y los objetivos (O1).

3.3.2.8 Análisis de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid

En total se obtuvieron 255 datos.

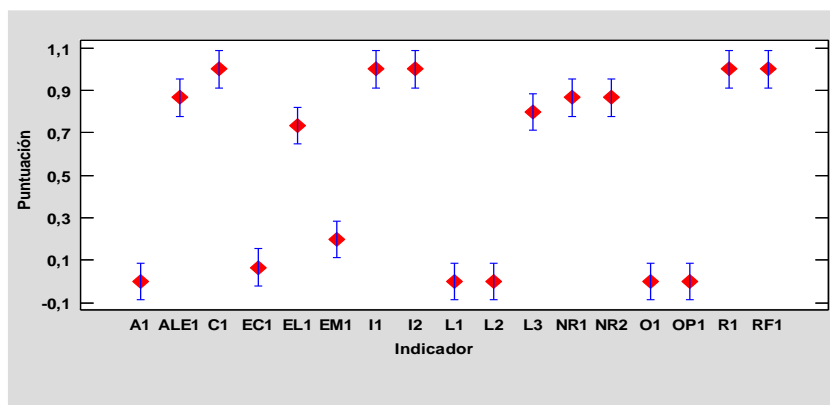


Gráfico 17: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid

Los resultados del gráfico 17 se muestran a continuación:

En el caso de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid se realizaron 15 informes de regularidad en el periodo observado 2003-2012. Con altísima puntuación están las Conclusiones o Comentarios (C1), la introducción (I1) y la introducción más

amplia (I2), las recomendaciones (R1) y los resultados de la fiscalización (RF1). Asimismo, con alta puntuación se encuentran las alegaciones (ALE1), la extensión larga del informe (EL1), las limitaciones por falta de actualización del inventario de bienes (L3). También presentaron alta puntuación la normativa reguladora (NR1) y normativa reguladora estatal (NR2).

Por el contrario, con muy baja puntuación están el alcance (A1), la extensión corta de los informes (EC1), las limitaciones L1 y L2, los objetivos (O1) y la opinión (OP1). De igual forma, con puntuación baja está la extensión media del informe (EM1).

3.3.2.9 Análisis de la Cámara de Comptos de Navarra

En total se obtuvieron 2907 datos.

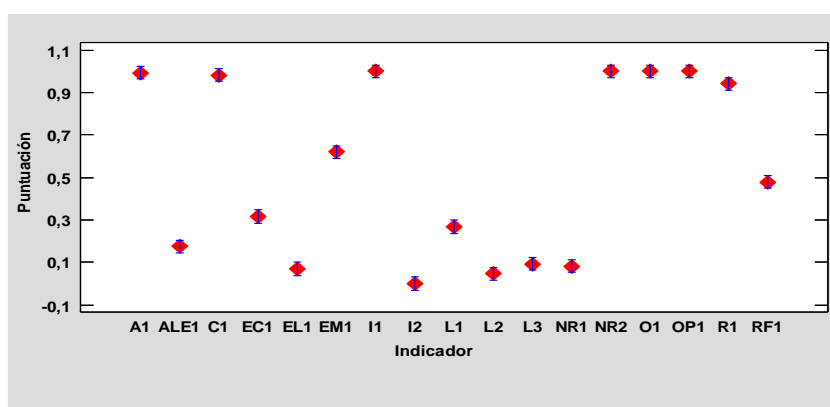


Gráfico 18: Comparación de las medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en la Cámara de Comptos de Navarra

Los resultados de la figura 16 se muestran a continuación:

La Cámara de Comptos de Navarra es el OCEX más antiguo que comienza su actividad en 1981 y cuenta con más del 53.4% de la población de informes de fiscalización de regularidad recogidos durante el periodo 2003-2012 por lo cual contiene la mayor cantidad de datos (2907) del estudio efectuado (producto de 17 indicadores por 171 informes). Los indicadores con la más alta puntuación son alcance (A1), conclusiones (C1), Introducción (I1), normativa reguladora estatal (NR2), objetivos (O1), opinión (OP1), y recomendaciones (R1) lo cual señala que todos ellos están presentes en todos o casi todos los informes de regularidad. Con una puntuación alta están la extensión media del informe (EM1) y los resultados de fiscalización (RF1) una puntuación intermedia.

Por otra parte, están con una puntuación muy baja la extensión larga (EL1), la Introducción de descripción breve (I2), las limitaciones de limitación como una salvedad (L2) y de falta de registro de bienes (L3) y la normativa legal (NR1). Por último, tienen una puntuación un poco baja las alegaciones (ALE1), la extensión corta del informe (EC1), y las limitaciones cuando estas tienen su propio apartado (L1)

3.3.2.10 Análisis de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana

En total se obtuvieron 374 datos

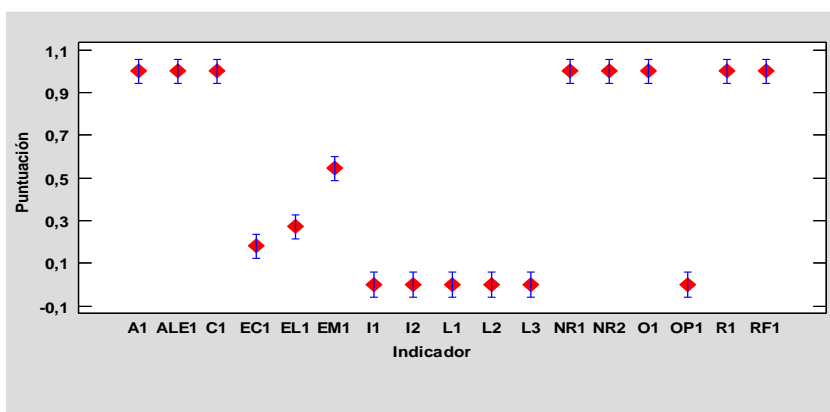


Gráfico 19: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana

Los resultados del gráfico 19 se muestran a continuación:

En el gráfico se observan 374 datos producto de que la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana elaboró 22 informes de regularidad con 17 indicadores durante el periodo analizado. Estos informes presentan indicadores con muy alta puntuación en el alcance (A1), las alegaciones (ALE1), conclusiones (C1), normativa reguladora (NR1), normativa estatal (NR2), objetivos (O1), recomendaciones (R1), y resultados de la fiscalización (RF1). Con muy baja puntuación o inexistencia se observan la introducción (I1), la introducción (I2), las limitaciones (L1), (L2), (L3) y la opinión (OP1). Con baja puntuación se observa EC1 y EL1, con puntuación relativamente alta EM1 todos estos últimos referidos a la extensión del informe.

3.3.2.11 Análisis del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

En total se obtuvieron 1054 datos.

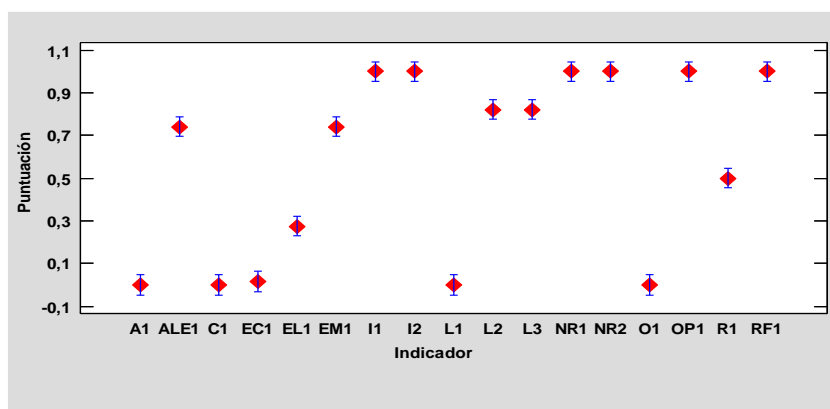


Gráfico 20: Comparación de medias de Fisher LSD (95%), para la puntuación de los indicadores analizados en el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

Los resultados del gráfico 20 se muestran a continuación:

El Tribunal Vasco de Cuentas Públicas efectuó 62 informes de regularidad durante el periodo analizado con 17 indicadores por lo cual se tienen 1054 datos para el estudio. Estos informes observan con altísima puntuación la introducción (I1), (I2), la normativa de regularidad (NR1), la normativa estatal (NR2), la opinión (OP1), los resultados de fiscalización (RF1). Asimismo, con alta puntuación están las alegaciones (ALE1), la extensión media del informe (EM1) y las limitaciones (L2) y (L3). Con una puntuación intermedia está el de las recomendaciones (R1). Por otra parte, con muy baja puntuación se encuentran el alcance (A1), las conclusiones (C1), la extensión corta del informe (EC1), las limitaciones (L1) y los objetivos (O1).

3.3.3 Análisis de Comparaciones múltiples entre las medias de los indicadores

Para saber con exactitud como es la diferencia de medias entre los indicadores se procede a realizar comparaciones múltiples con el apoyo del programa SPSS, Ver en Anexo 2 la tabla 45 de comparaciones múltiples entre las medias de los indicadores:

El análisis de las comparaciones múltiples de las medias se procede a elaborar con el programa de análisis estadístico, el cual compara las medias de los indicadores. El primer indicador A1 tiene diferencias significativas con todos los indicadores con respecto a la media, excepto con los indicadores EM1 ($p=0,40$) y O1 ($p=0,925$), tienen

el mismo comportamiento o están presentes o ausentes a la vez. Con el indicador ALE1 se observa que con el único indicador que no presenta diferencia significativa en cuanto a la media es con el indicador NR1 ($p=0,64$), mientras que con el resto de los indicadores presenta diferencias significativas al 5%. Siguiendo con el indicador C1 se obtuvo en relación con OP1 ($p=0.512$) y, en los demás indicadores con respecto a la media tiene diferencias significativas al 5%.

El indicador EC1 comparado con el indicador EL1 tiene un nivel de significancia de ($p=0.925$), con respecto al L1 tiene un ($p=0.349$), en relación con el L2 tiene un ($p=0.779$), es decir, no hay diferencias significativas entre sus medias. Luego, comparando el indicador EC1 con el resto de los indicadores en relación con las medias, las diferencias son significativas al 5%.

Asimismo, el indicador EL1 al compararlo con L1 se obtuvo un ($p=0.303$), con respecto a L2 el ($p=0.708$), o sea, no existen diferencias entre sus medias. Con relación a los demás indicadores restantes las medias tienen diferencias significativas al 5%. Por otra parte, el indicador EM1 con respecto a O1 obtuvo un ($p=0.349$), en cambio con los demás indicadores EM1 expresa diferencias significativas entre sus medias al 5%.

En relación con el indicador I1 versus NR2 resultó un ($p=0.134$), igualmente con respecto a R1 se obtuvo un nivel de significancia de ($p=0.061$), es decir, no hay diferencias significativas entre sus medias. Con respecto a los demás indicadores existen diferencias significativas al 5%. Por otra parte, el indicador I2 con respecto al L3 arrojó un ($p=0.512$), en cambio, I2 con respecto a los demás indicadores se obtuvo una diferencia significativa entre sus medias al 5%.

El indicador L1 obtuvo en relación con el L2 un ($p=0.512$), por el contrario, con los demás indicadores existe una diferencia significativa entre las medias al 5%. Por otra parte, el indicador L2 como ya se ha observado resultó en comparación con el L1 un ($p=0.512$), con respecto a E11 ($p=0.708$) y a EC1 un ($p=0.779$), es decir, no hay diferencias entre sus medias, en contraste, con relación a los demás indicadores existen diferencias significativas al 5%. Por su parte, el indicador L3 como se ha podido señalar a priori, alcanzó en relación con I2 un ($p=0.512$), por el contrario, con respecto a los demás indicadores existen diferencias significativas entre sus medias al 5%.

Asimismo, el indicador NR1 en comparación a todos los demás indicadores resultó con diferencias significativas entre sus medias al 5%. De igual forma, el indicador NR2

obtuvo en relación con el I1 un ($p=0.134$) y, con respecto a los demás indicadores existen diferencias significativas entre sus medias al 5%.

En relación con el indicador O1 como se ha observado, resultó con respecto al A1 un ($p=0.925$), en cambio, en comparación a los demás indicadores existen diferencias significativas entre sus medias al 5%. Por otra parte, el indicador OP1 obtuvo con referencia a RF1 un ($p=0.112$), y, con respecto a C1 un ($p=0.512$), en contraste, en comparación a los demás indicadores existen diferencias significativas entre sus medias al 5%. Por último, el indicador R1 tiene con respecto al I1 un ($p=0.061$) y, en cambio, con relación los demás indicadores presentan diferencias significativas entre sus medias al 5%.

3.3.4 Análisis de la puntuación de los indicadores y su porcentaje de aparición en los informes

Ver Anexo 2 Tabla 46 Puntuación por indicador y el porcentaje de aparición en los informes de fiscalización de regularidad

Análisis de la puntuación de los indicadores y su porcentaje de aparición de los informes. En la tabla anterior se puede observar que en los indicadores no hay una uniformidad en la proporción de ellos, y se sugiere proponer un modelo que se pueda aplicar en los órganos de control que pudiera unificar criterios y evitar posibles discrepancias en como presentar la información de los informes de fiscalización de regularidad. Con mayor frecuencia están: el NR2 de la normativa reguladora en el contenido con un 98.1%, el I1 de la introducción con 93.1%, el R1 de las recomendaciones con un 86.9%, el C1 de las conclusiones y comentarios con el 79.7%, el OP1 de la opinión con un 77.5%, el RF1 del resultado de la fiscalización con el 72.2%, el O1 del objetivo de la fiscalización con un 63.1 %, el A1 del alcance con el 62.8% y el EM1 con un 60%.

Con menos frecuencia se encuentran el indicador ALE1 de las alegaciones con el 47.8%, el NR1 de la normativa reguladora expresada en un epígrafe con un 46.3%, el I2 de la introducción con un 36,9%, el L3 de la limitación con un 34.7%, siguiendo el EL1 de la extensión larga con un 20.6%, el EC1 de la extensión corta con 20.3%, terminando

el L2 de la limitación en la salvedad con un 19.4%, y el L1 de la limitación con su apartado con un 17.2%.

3.4 PROPUESTA DE UN MODELO DE INFORME DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD ÚNICO DE ACUERDO CON LOS RESULTADOS ESTADÍSTICOS Y NORMATIVA

Una vez realizado el análisis estadístico con aquellos indicadores comunes en los modelos de informes de fiscalización de regularidad elaborados por los diferentes OCEX se propone el siguiente modelo de acuerdo con los resultados estadísticos y normativa que contiene los 9 apartados siguientes:

I Introducción, II Objetivo, III Alcance, IV Normativa Reguladora, V Opinión, VI Resultados de la fiscalización, VII Comentarios, Conclusiones, VIII Recomendaciones y el Anexo XIX de Alegaciones, este modelo se puede ver en detalle en la Tabla 47 en Anexo 2.

3.4.1 COMPARACIÓN DEL MODELO ÚNICO PROPUESTO Y LA NORMATIVA EXISTENTE EN EL TRIBUNAL DE CUENTAS

El modelo de Informe de fiscalización que establece la normativa del Tribunal de Cuentas se puede observar en el anexo 2 en la tabla número 26 de la cual se puede extraer la siguiente comparación: el Modelo Único de Fiscalización de acuerdo con los resultados contiene 9 epígrafes, sin embargo, el contenido mínimo del informe del TC como se puede observar no presenta el epígrafe de la opinión el cual está incluido según los resultados obtenidos en un 77.5% de los informes. Esto se puede explicar porque el OCEX de Navarra contiene este epígrafe de Opinión y es el ente que más informes de fiscalización realizó en el periodo 2003-2012 con un 53,4% de los informes.

Por otra parte, en el epígrafe de la Introducción del contenido mínimo del informe del TC están incluidos los objetivos y alcance de la fiscalización, las alegaciones, y la normativa reguladora diferente al Modelo propuesto los tiene por separado. De esta manera, los 5 epígrafes mencionados están unificados dentro de la Introducción como

también lo presentan en la estructura de informes el OCEX de Galicia, la Audiencia de Cuentas de Canarias, la Sindicatura de Cuentas de Asturias, Consejo de Cuentas de Castilla y León, el extinto OCEX de Castilla la Mancha, y la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, es decir, de 11 OCEX analizados 6 lo tienen de acuerdo con este criterio que posteriormente ha establecido el TC en el año 2013 donde se elabora esta normativa. Los demás OCEX como la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, Cámara de Cuentas de Andalucía, Sindicatura de Cuentas de Cataluña, y la Cámara de Cuentas de Navarra tienen estos epígrafes tal como se propone en el Modelo único de acuerdo con los resultados estadísticos obtenidos.

3.4.2 COMPARACIÓN DEL MODELO ÚNICO PROPUESTO Y LA NORMATIVA EXISTENTE EN LA IGAE

La Estructura y contenido del informe de Auditoría de la IGAE se puede observar en la Tabla 25 ver en el Anexo 2 de la cual se puede realizar la siguiente comparación: el Modelo Único de Informe de Fiscalización de Regularidad Propuesto de acuerdo con los resultados estadísticos obtenidos contiene 9 epígrafes comparado con la resolución de 11 de noviembre de 2013 de la IGAE que contiene 5 epígrafes todos ellos estarían dentro del Modelo Único Propuesto, y se agregarían el epígrafe de la normativa reguladora que está cerca del 50% de los informes, las conclusiones y comentarios con el casi 80% de presencia en los informes, las recomendaciones presente en el 86.9% , y por último las alegaciones cercano al 50% de esta manera el Modelo Único cumpliría con la normativa y ampliaría los aspectos que los demás OCEX están considerando en los informes de fiscalización en la presentación de su trabajo tan importante en el ámbito fiscalizador de cuentas y otros aspectos de gestión y revisión del cumplimiento del ámbito legal.

3.5 ANÁLISIS DE LAS RECOMENDACIONES DE LOS INFORMES DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD ELABORADOS POR LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO A LOS AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES

En el epígrafe anterior se realizó el análisis de los indicadores de los informes de fiscalización de regularidad continuando con el estudio de los informes se examinarán las recomendaciones con los indicadores de la revisión de la calidad global y de la revisión del contenido de la recomendación.

3.5.1 ANÁLISIS DE LA REVISIÓN GLOBAL DE LA CALIDAD DE LAS RECOMENDACIONES

El análisis de las recomendaciones de los informes de fiscalización se hace de acuerdo con indicadores generales sobre la calidad global de la recomendación extraídas del trabajo de “Las recomendaciones en el informe de fiscalización” elaborado por Elena Herrero González (2012) y de las guías prácticas de fiscalización de los OCEX (GPF-OCEX 1220). En la tabla número 48 en el Anexo 2 muestra los indicadores de la revisión global de la calidad de la recomendación.

Explicación de cada indicador:

G1 (Se dirigen a aquellos con capacidad y autoridad para ponerla en práctica),

G2 (No se limitan a instar a la entidad a el cumplimiento de sus obligaciones),

G3 (Considera medidas para mejorar la gestión económica financiera derivado de la fiscalización),

G4 (Su estilo y contenido son positivos respetando las competencias organizativas de la entidad) y

G5 (Son claras y precisas para facilitar al destinatario la puesta en práctica)

Del análisis de frecuencia de los indicadores propuestos recogidos en formato Excel se observaron los resultados de la tabla número 49 que se muestran en el Anexo 2. Para

la calificación de la calidad de la recomendación como excelente debe cumplir con los 5 indicadores de calidad, si cumple con 4 indicadores se da por buena la calidad de la recomendación, en el caso de cumplir con 3 o 2 de los 5 indicadores se da como una recomendación regular, y en el caso de cumplir con 1 o 0 indicador se da como mala la calidad de la recomendación.

En la revisión Global de la Calidad de la Recomendación de los 320 informes de fiscalización luego de revisar cada informe si poseía cada uno de los indicadores mencionados (G1,G2,G3,G4 y G5), si era si se valora con 1 o si no existía el indicador se valoraba en 0 tenemos lo siguiente: 41 informes que representan el 12.81% del total no poseen recomendaciones o son malas, por otra parte, hay 14 informes que tienen una buena calidad con el 4.38%, 1 regular con un 0.31% y existen 264 informes que poseen todos los 5 indicadores presentes en la revisión global de la calidad de las recomendaciones lo cual es un 82.5% del total e indica que la mayoría de OCEX cumplen con la calidad global en las recomendaciones, un 86.88% de los informes tiene una calidad, como mínima, buena.

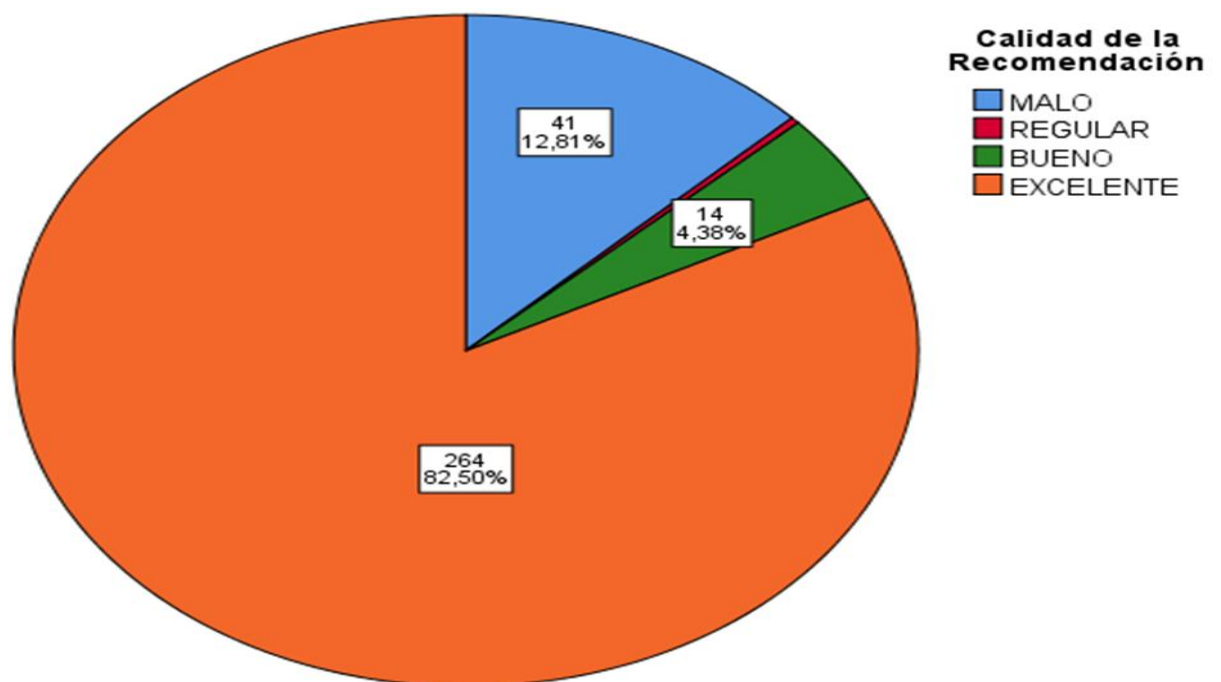


Gráfico 21 Calidad de la Recomendación.

El gráfico de la Calidad de la Recomendación nos indica que el 82.5% de los informes tienen una excelente calidad cumpliendo con los 5 indicadores y apenas un 12.81% no cumplen con la calidad o no tienen recomendaciones.

Se procede a realizar una Prueba de Hipótesis para contrastar la calidad global de las recomendaciones los informes de fiscalización de regularidad (G1, G2, G3, G4 y G5)

En este caso se va a utilizar la prueba de hipótesis binomial para contrastar la hipótesis nula $H_0: P \leq 0.75$ contra la hipótesis alternativa $H_1: P > 0.75$

Donde P = proporción de informes de fiscalización de regularidad con un número de indicadores presentes en la revisión de la Calidad Global de las recomendaciones (G1, G2, G3, G4 y G5) menor o igual a tres. Ver tabla N 50 en Anexo 2

La variable es Número de informes con un número de indicadores presentes (G1, G2, G3, G4 y G5) menor o igual a tres en la revisión de la Calidad Global de las Recomendaciones. Tal como se observa en la tabla, la proporción observada para la categoría informes con calidad global en las recomendaciones (categoría de referencia) es 0.87 y la proporción de prueba es 0.75, es decir, la proporción observada para la categoría de referencia es mayor que el valor de prueba ($0.87 > 0.75$), el contraste es unilateral derecho, generando un nivel crítico que vale 0.000, por lo que se rechaza la hipótesis nula $P \leq 0.75$ concluyendo que la proporción de informes con Calidad Global en las Recomendaciones es mayor a 0.75.

3.5.2 ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LAS RECOMENDACIONES

Para el análisis del contenido de las recomendaciones se consideraron algunos indicadores extraídos de las recomendaciones de los informes de fiscalización de regularidad que se han revisado en estos 320 informes. En la tabla número 51 que se encuentra en el Anexo 2 se muestra los indicadores de la revisión del contenido de la recomendación

Explicación de cada indicador

RC1: estructura organizativa (hace referencia a segregación o asignación de funciones, procedimiento de nómina, aprobación de registro de personal o relación de puestos de trabajo)

RC2: plazos legales de aprobación (hace referencia a cumplimiento de los tiempos legales del presupuesto)

RC3: inventario de bienes (se menciona si el inventario de bienes se debe actualizar, dotar de amortización o si debe llevar un registro de los bienes)

RC4: formalización y documentación de las operaciones (se describe que se deben soportar las operaciones o transacciones de acuerdo con la normativa)

RC5: personal (menciona si el personal debe contratarse adecuadamente conforme a la ley y o pagar las retribuciones de acuerdo con la normativa aplicable)

RC6: contratación subvenciones (menciona si la contratación debe ser acorde a la ley o mayor concurrencia en procedimientos de licitación, y la subvención deba tener una ordenanza o correcta aplicación).

RC7: tesorería (menciona si los saldos de las cuentas de bancos deben ser aclaradas, regularizadas, conciliadas, o llevar firmas mancomunadas)

De acuerdo al análisis de los datos en las recomendaciones se consideró el valor 1 si contenía el indicador y 0 si no estaba presente, se procedió a realizar una tabla de la distribución de frecuencias absolutas de los indicadores sobre el contenido de las recomendaciones.

Se procede a realizar una interpretación del resultado de la tabla 52 que se observa en Anexo 2. Se puede expresar en el indicador RC1 que un 65,6% de los informes contienen recomendaciones que hacen referencia a la estructura organizativa del ayuntamiento.

De igual forma, el indicador RC2 expresa que un 75% de los informes contienen recomendaciones sobre los plazos legales de aprobación.

El indicador RC3 nos señala que el 65.6% de estos informes expresan recomendaciones sobre la necesidad actualizar, registrar o dotar de amortización a este rubro.

Con respecto al indicador RC4 con un 80.9% es el que más resalta de los informes a la necesidad de documentar de mejor manera las transacciones.

Asimismo, el indicador RC5 está presente en el 47.5% de las recomendaciones que señalan sobre la exigencia de contratar adecuadamente al personal conforme a la ley o pagar retribuciones conforme a la normativa aplicable.

El indicador RC6 observado en un 76.9% de los informes exige en sus recomendaciones que la contratación debe ser acorde a la ley o mayor concurrencia en procedimientos de licitación, y que la subvención deba tener una ordenanza o correcta aplicación.

Por último, el indicador RC7 es el que menos frecuencia tiene referido al requerimiento de actualizar las cuentas bancarias, o llevar firmas mancomunadas está presente en el 22.8% de los informes.

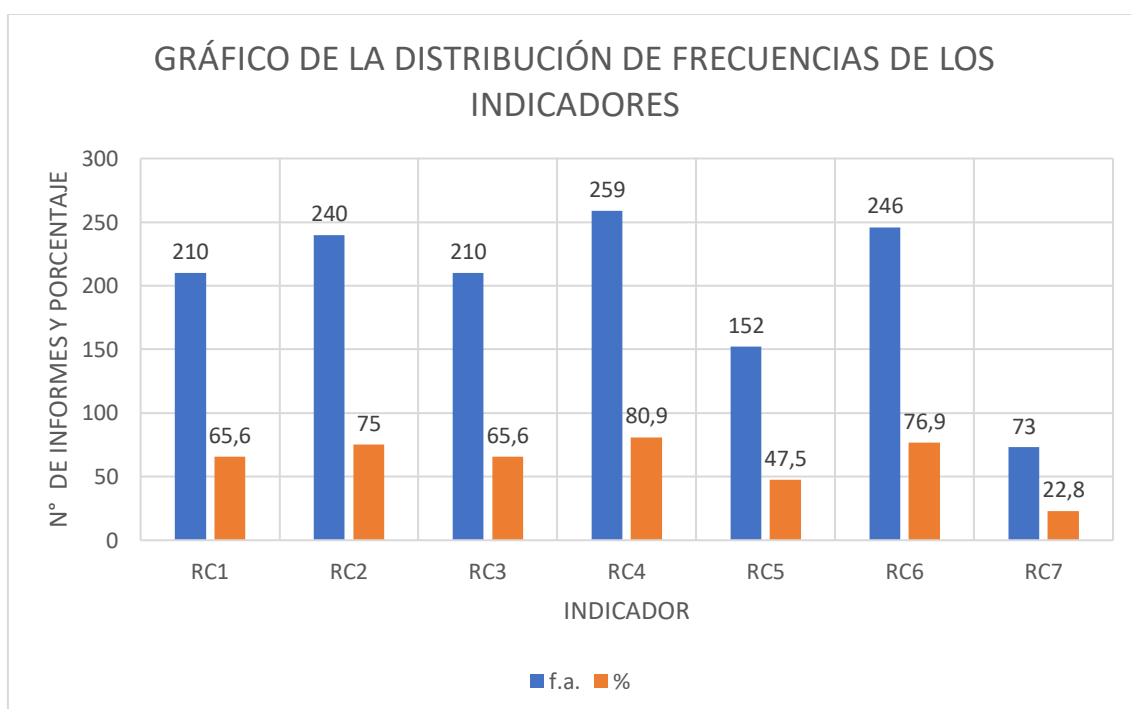


Gráfico 22 Distribución de frecuencias absolutas de los indicadores del contenido de las recomendaciones y el porcentaje con respecto al número de informes.

En el gráfico de la distribución de frecuencias de los indicadores en el contenido de las recomendaciones sobresale el indicador RC4 de los 320 informes está en 259

informes con el 80.9%, de igual forma el RC6 en 246 informes con el 76.9%. Por otra parte, el indicador RC7 es el que menos frecuencia tiene en 73 informes de los 320 con el 22.8%.

De la tabla de la distribución de frecuencias absolutas de los indicadores sobre el contenido de las recomendaciones ver Anexo 2, se puede señalar que el indicador RC4: formalización y documentación de las operaciones es el más frecuente en los informes de fiscalización con el 18.6% con respecto al total siguiendo el RC6: contratación subvenciones con el 17.7%.

Al contrario, el indicador RC7: tesorería es el menos frecuente con el 5.3% con respecto al total siguiendo el indicador RC5: personal que llega al 10.9% del total de los indicadores presentes.

Del total de los 320 informes y de los 7 indicadores resultan 2240 casos de los cuales 1390 tiene presencia de estos indicadores y eso representa el 62%. Mientras que 850 de los casos resultan ausentes de los indicadores con el 38% de los casos

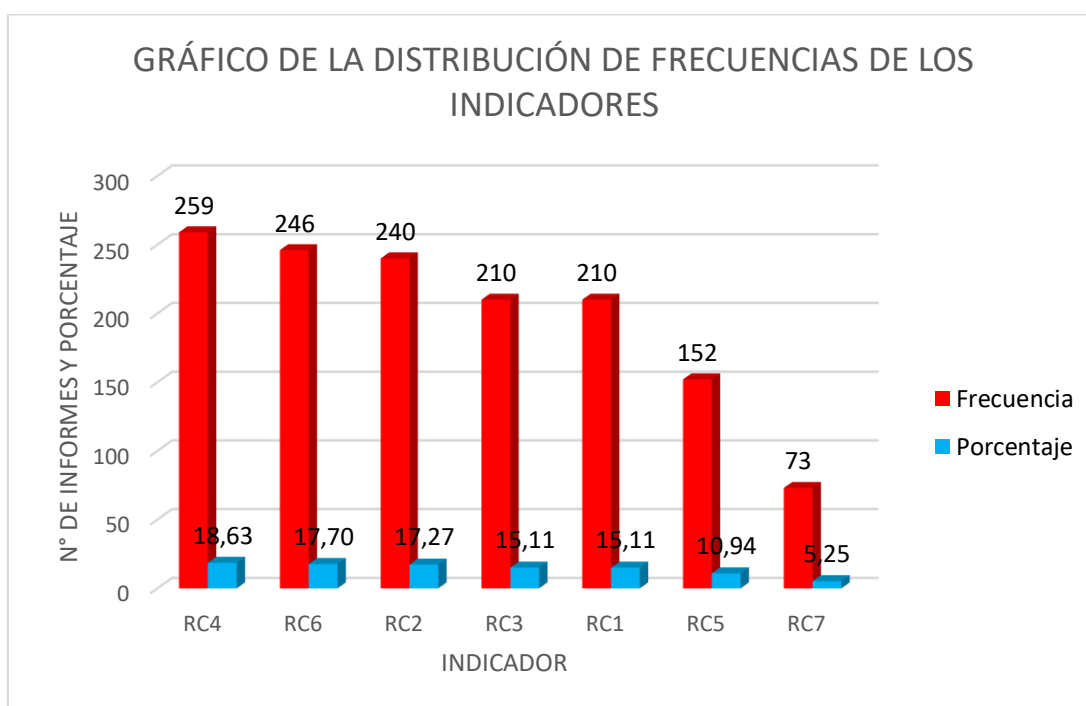


Gráfico 23. Distribución de frecuencias absolutas de los indicadores del contenido de las recomendaciones y expresado en porcentajes de cada indicador con relación al total de casos.

En este gráfico de barras se observa de manera escalonada los diferentes indicadores del contenido de las recomendaciones explicados en la tabla anterior, la mayor frecuencia la tiene el RC4 sobre la formalización y documentación de las operaciones con una frecuencia absoluta de 259, le sigue el RC6 con 246, y la menor frecuencia el RC7 de la tesorería con 73.

CONCLUSIONES

La fiscalización cada día se hace más necesaria debido a la necesidad del control posterior de los recursos del erario que se gestiona en las diferentes instituciones y corporaciones del sector público colaborando de esta manera con el manejo adecuado, eficiente y eficaz de las cuentas del sector público. Es importante por ello que exista una información clara y transparente en los informes de fiscalización de regularidad con criterios homogéneos de presentación para su análisis y revisión de los usuarios de la información contable que debe ofrecerse a los ciudadanos a quienes ha de rendirse cuenta de cómo se invierten y gestionan sus aportes de dinero a través de los impuestos.

Los autores estudiados concuerdan en que la fiscalización es más compleja que la auditoría por varias razones, entre ellas podemos señalar que el marco legal es más complejo en el sector público debido al control interno que debe existir para la contratación pública donde se administra el erario y por lo cual deben rendir cuentas a través de diferentes preceptos que se deben cumplir, de lo contrario puede haber sanciones administrativas, contables, o enjuiciamiento penal.

En cuanto a las entidades públicas sometidas a la fiscalización, la Ley de Régimen Jurídico 40/2015, clasifica a este sector en: la Administración General del Estado, las administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración Local y el Sector Público Institucional. Es decir, cambia y agrupa los entes que estaban de manera separada como las entidades gestoras de la Seguridad Social, los Organismos autónomos, las Sociedades estatales y demás Empresas Públicas, por el Sector público institucional.

Se puede concluir que esta Ley mencionada a priori, ha sistematizado el régimen jurídico preservando los aspectos positivos de la reglamentación, suprimiendo las especialidades, para así evitar la excepción en la aplicación de controles administrativos y dedicar la necesaria atención a la supervisión, transformación y extinción de los entes públicos. Con ello se soluciona una de las principales debilidades de la Ley de Agencia

que es la falta de una real evaluación externa de la entidad (véase Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, 2015, p.10)

Como primera conclusión en cuanto a los sujetos sometidos a auditoría, se consideran así a las personas físicas o las sociedades mercantiles, que poseen una entidad controladora, o los que eligen voluntariamente preparar estados financieros con propósito de información general, de acuerdo con el Proyecto de Norma PN/2015/3 del Marco Conceptual.

Además, se puede sentar desde el punto de vista de interés público y cifras contables, que la Ley de Auditoría de Cuentas Ley 22/2015 de 22 de julio identifica a los sujetos sometidos a auditoría obligatoria de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas, que sea exigida por el Derecho de la UE o la legislación nacional. Dentro de estos están las entidades de interés público que se han visto en el desarrollo del capítulo 1. También, son objeto de auditoría obligatoria, según se extrae del artículo 263,2 de la Ley de Sociedades de Capital, RDL 1/2010 de 2 de julio, aquellas sociedades que formulen en modelo normal considerando que conjuntamente poseen activo mayor a 2.850.000 € y una cifra anual de negocios mayor a 5.750.000 €, o cualquiera que tenga en promedio de trabajadores empleados de más de 50 trabajadores más una de las dos condiciones previamente mencionadas. Por lo cual, con esta LAC quedan reguladas las empresas del sector privado, dando así credibilidad al público del orden establecido.

Asimismo, es importante considerar que están sometidos a auditoría según la Disposición adicional segunda del Reglamento aprobado por RDL 2/2021, de 12 de enero, aquellas entidades que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayuda con cargo a los Presupuestos de las Administraciones Públicas o a Fondos de la UE por un importe total acumulado superior a 600.000 € y que este represente más del 50% de su cifra de negocio neto, de esta manera se controla las entidades que quieran luego desentenderse ante la posibilidad de recibir fondos y no querer dar cuentas del bien recibido, evitándose así la corrupción y el despilfarro del erario.

Otra inferencia importante es que la actuación del ejercicio de la Auditoría está sujeta a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas que transpone la

Directiva 2014/56/UE de 16 de abril de 2014, donde se tratan cuestiones referidas al acceso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría autorizados en Estados Miembros, tales como la objetividad e independencia, a la organización de auditores, a las normas e informes de auditoría, a los informes a la Comisión de Auditoría, y a la contratación y cese de la actividad por los auditores. De esta manera la actividad del ejercicio profesional está reglamentada tanto a nivel nacional como de la UE, no dejando lugar a dudas acerca de cómo debe ser la actuación del auditor de cuentas y que su función pública de informar acerca de las cuentas está reglamentada.

El trabajo de mayor peso y dedicación fue la revisión bibliográfica sobre el informe de auditoría y en particular sobre el informe de fiscalización. Se hizo necesario estudiar el desarrollo de las normas contables y procedimientos de auditoría del sector privado que los organismos reguladores internacionales y nacionales del mismo sector en esta materia han ido adaptando e incorporado al sector público mediante las entidades fiscalizadoras internacionales de este sector, que han logrado la adaptación de las NIA del IAASB a las ISSAI de la INTOSAI.

Los Modelos de informe de fiscalización de regularidad elaborado por cada uno de los 11 diferentes OCEX, fueron cuidadosamente descritos por cada CC. AA, expresando sus diferentes tipos de redacciones en cada uno de sus epígrafes, que fueron objeto del análisis en los resultados estadísticos que se han concluido en los indicadores analizados.

En el periodo de 10 años se ha podido observar que de los 8131 municipios españoles se han realizado 320 informes de regularidad, o sea, un 3.93% de fiscalizaciones de regularidad elaboradas en relación con el número de ayuntamientos españoles. Es necesario incrementar el número de fiscalizaciones de regularidad por parte de los OCEX en los cuales se observó muy pocos informes de fiscalización de regularidad, entre los cuales se encuentran el Consejo de Cuentas de Castilla León con 1 informe, Sindicatura de Cuentas de Principado de Asturias con 2 informes, Sindicatura de Cuentas de Cataluña con 4 informes.

Para poder examinar los informes de fiscalización de regularidad que los OCEX elaboraron a los ayuntamientos españoles, fue determinante revisar el alcance y los

objetivos de fiscalización de cada informe y así determinar cuál era de regularidad y cual no, debido a que no se expresaba en algunos casos expresamente si correspondía a una fiscalización de regularidad. En otros casos para diferenciar cual informe de fiscalización era de regularidad se solicitó la colaboración del OCEX respectivo como lo fue el caso de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, con el fin de conseguir el número total de informes de fiscalización de regularidad existentes que fueron extraídos en las respectivas páginas web de cada OCEX del periodo analizado.

Se realizó un análisis univariante de los indicadores para verificar que toda la base de datos recopilada resultando que tienen igual porcentaje con el 5.88% en cada uno de los 17 indicadores observados, entre los cuales tenemos: Alcance (A1), Alegaciones (ALE1), Conclusiones y Comentarios (C1), Extensión Corta (EC1), Extensión Larga (EL1), Extensión Media (EM1), Introducción 1 (I1), Introducción 2 (I2), Limitación 1 (L1), Limitación 2 (L2), Limitación 3 (L3), Normativa Reguladora 1 (NR1), Normativa Reguladora 2 (NR2), Objetivo (O1), Opinión (OP1), Recomendaciones (R1), Resultados de la Fiscalización (RF1)

La siguiente conclusión destaca la frecuencia de los datos que se analizan de la antigüedad del OCEX que inicia en 1981, con un 61,08%, que corresponde a la Cámara de Cuentas de Navarra, luego el Tribunal Vasco que se inicia en 1988 con el 11%, y la Sindicatura de Valencia que inicia en 1985 con el 7.8%.

Asimismo, con los resultados del análisis bivariante entre variables de Órgano de Control versus antigüedad se rechaza la hipótesis nula porque el resultado del P-Valor es menor que 0.05, y hay una dependencia significativa estadísticamente entre la antigüedad y el órgano de control analizado. En este caso se corrobora lo considerado en el análisis descriptivo, y es que la antigüedad que se detecta con mayor frecuencia (1981), corresponde al OCEX de Navarra. Comparten antigüedad Andalucía el País Vasco (1988).

Luego, del Análisis del tipo de Indicador versus la puntuación, se vuelve a obtenerse un P-Valor inferior al nivel de significación (0.05), por lo que se descarta la hipótesis de independencia entre ambas variables. Es decir, que como cabía esperar hay una fuerte

dependencia entre la puntuación que se otorgó y el tipo de indicador analizado. Según se aprecia en los resultados los indicadores tomados de los Modelos de Informes representan efectivamente a cada modelo de informe de fiscalización de los OCEX.

Con respecto al análisis de la puntuación versus Órgano de Control Externo se concluye que existe una influencia significativa entre las dos variables analizadas, con un P-Valor inferior a 0.05. Destaca la Cámara de Cuentas de Navarra en el análisis tanto en el número de unos como el de ceros, con un balance en general positivo con la mayoría de los 1 que indica la presencia de los indicadores. Seguidamente está el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas y en tercer lugar la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana.

Del Análisis en función del Órgano de Control Externo por Comunidad Autónoma mediante la Anova se obtienen los siguientes resultados.

En el análisis de la varianza o ANOVA como en todos los contrastes de hipótesis que se realizan en el trabajo el nivel de significación es 0.05 arrojando 0.0000 cumpliendo la H_1 : la puntuación media de todos los indicadores no es igual en el modelo de informe. El resultado fue de P- 0.0000, es decir, la puntuación media de los indicadores es diferente en el modelo de informe.

Para evaluar los resultados de las medias múltiples de los indicadores se procedió a realizar un gráfico de comparación de medias de Fisher LSD (95%) resultando las siguientes conclusiones en cada uno de los OCEX:

En la Cámara de Cuentas de Andalucía se observó para la puntuación de los indicadores analizados con puntuación muy alta están: A1, C1, I1, L1, NR2, O1, R1, y RF1, o sea, 8 indicadores.

Para la puntuación de los indicadores analizados en Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias se concluye que con alta puntuación están: C1, I1, I2, NR1, NR2, R1, RF1, es decir, 7 indicadores

Con respecto a la Audiencia de Cuentas de Canarias, en relación con los indicadores analizados resultó con alta puntuación están: ALE1, C1, EL1, I1, I2, L3, NR1, NR2, OP1, R1, RF1, o sea, 11 indicadores.

En el Consejo de Cuentas de Castilla y León resultaron con muy alta puntuación: I1, I2, L3, OP1, C1, R1, RF1, NR1, NR2, ALE1, EL1, en total, 11 indicadores.

En relación con la Sindicatura de Cuentas de Cataluña resultó en los indicadores con muy alta puntuación los siguientes: ALE1, C1, EL1, I1, I2, R1 RF1, en suma, 7 indicadores.

Para la Sindicatura de Cuentas de Castilla la Mancha el análisis arrojó que con alta puntuación se muestran: C1, I1, I2, NR1, NR2, R1, RF1, es decir, 7 indicadores.

Con respecto al Consejo de Cuentas de Galicia se observó con muy alta puntuación: ALE1, C1, EM1, I1, I2, NR1, NR2, R1, y RF1, sumando 9 indicadores.

En el caso de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid con altísima puntuación resultaron: C1, I1, I2, R1y RF1, ALE1, EL1, L3, NR1, y NR2, o sea, 10 indicadores.

La Cámara de Comptos de Navarra fue el órgano de control que más informes obtuvo en el estudio con más del 53.6 % de los informes de fiscalización de regularidad elaborados resultando que los indicadores con la más alta puntuación fueron: A1, C1, I1, NR2, O1, OP1, R1, y EM1, en suma, 8 indicadores.

Con la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana resultaron estos informes presentan indicadores con muy alta puntuación en: A1, ALE1, C1, NR1, NR2, O1, R1, y RF1, en total, 8 indicadores.

Por último, en el Tribunal Vasco de Cuentas Públicas en los informes observan con alta puntuación los siguientes indicadores: I1, I2, NR1, NR2, OP1, ALE1, EM1, L2 y L3, es decir, 9 indicadores.

Se concluye de acuerdo con los señalamientos anteriores que los indicadores de los informes de fiscalización regularidad con alta puntuación o presencia en los OCEX tenemos:

I1, NR2, R1, RF1, C1, ALE1 presentes en 10 de 11 OCEX,

I2, NR1 y L3 en 8 OCEX

OP1, EM1 y EL1 en 5 OCEX

A1, O1 indicadores que son mutuamente excluyente con el I2 están solo presentes en 3 OCEX (Cámara de Cuentas de Andalucía, Cámara de Comptos de Navarra y Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana)

Con baja puntuación o poca presencia en los OCEX:

EC1 en todos los OCEX

L1 y L2 en 10 de 11 OCEX (presente solo en Cámara de Comptos de Navarra)

Con el resultado expuesto los modelos de informes de regularidad de cada OCEX presentan indicadores comunes en su puntuación en la mayoría de ellos como I1, NR2, R1, RF1, C1, ALE1, I2, NR1, y L3, es decir, 9.

Se concluye en relación con las hipótesis propuestas de:

H0: las medias de los indicadores son todas iguales

H1: No todas las medias de los indicadores son iguales

Del análisis Anova señala que si p hubiera sido mayor al 5% no hubiera tenido la necesidad de hacer las comparaciones múltiples porque todas las medias hubieran sido iguales estadísticamente, se cumple la H1: No todas las medias son iguales.

El análisis de las comparaciones múltiples de las medias se procedió a elaborar con el apoyo del programa SSPS, el cual comparó las medias de cada indicador entre sí.

Resultando las siguientes conclusiones:

El primer indicador A1 tiene diferencias significativas con todos los indicadores con respecto a la media, excepto con los indicadores EM1 ($p=0,40$) y O1 ($p=0,925$), en este caso tienen el mismo comportamiento o están presentes o ausentes a la vez.

Con el indicador ALE1 se observó que con el único indicador que no presenta diferencia significativa en cuanto a la media es con el indicador NR1 ($p=0,64$), mientras que con el resto de los indicadores presenta diferencias significativas al 5%.

Siguiendo con el indicador C1 se obtuvo en relación con OP1 ($p=0.512$) y, en los demás indicadores con respecto a la media tiene diferencias significativas al 5%.

El indicador EC1 comparado con el indicador EL1 tuvo un nivel de significancia de ($p=0.925$), con respecto al L1 obtuvo un ($p=0.349$), en relación con el L2 tuvo un ($p=0.779$), es decir, no hubo diferencias significativas entre sus medias. Luego, comparando el indicador EC1 con el resto de los indicadores en relación con las medias, las diferencias fueron significativas al 5%.

Asimismo, el indicador EL1 al compararlo con L1 se obtuvo un ($p=0.303$), con respecto a L2 el ($p=0.708$), o sea, no hubo diferencias entre sus medias. Con relación a los demás indicadores restantes las medias tuvieron diferencias significativas al 5%. Por otra parte, el indicador EM1 con respecto a O1 obtuvo un ($p=0.349$), en cambio con los demás indicadores EM1 resultaron diferencias significativas entre sus medias al 5%.

En relación con el indicador I1 versus NR2 resultó un ($p=0.134$), igualmente con respecto a R1 se obtuvo un nivel de significancia de ($p=0.061$), es decir, no tuvieron diferencias significativas entre sus medias. Con respecto a los demás indicadores hubo diferencias significativas al 5%. Por otra parte, el indicador I2 con respecto al L3 arrojó un ($p=0.512$), en cambio, I2 con respecto a los demás indicadores se obtuvo una diferencia significativa entre sus medias al 5%.

El indicador L1 obtuvo en relación con el L2 un ($p=0.512$), por el contrario, con los demás indicadores hubo una diferencia significativa entre las medias al 5%.

El indicador L2 como ya se ha observado resultó en comparación con el L1 un ($p=0.512$), con respecto a E11($p=0.708$) y a EC1 un ($p=0.779$), es decir, no tuvo diferencias entre sus medias, en contraste, con relación a los demás indicadores hubo diferencias significativas al 5%. Por otra parte, el indicador L3 como se ha podido señalar a priori, alcanzó en relación con I2 un ($p=0.512$), por el contrario, con respecto a los demás indicadores hubo diferencias significativas entre sus medias al 5%.

Asimismo, el indicador NR1 en comparación a todos los demás indicadores resultó con diferencias significativas entre sus medias al 5%. De igual forma, el indicador NR2 obtuvo en relación con el I1 un ($p=0.134$) y, con respecto a los demás indicadores tuvo diferencias significativas entre sus medias al 5%.

En relación con el indicador O1 como se ha observado, resultó con respecto al A1 un ($p=0.925$), en cambio, en comparación a los demás indicadores tuvo diferencias significativas entre sus medias al 5%. Por otra parte, el indicador OP1 obtuvo con referencia a RF1 un ($p=0.112$), y, con respecto a C1 un ($p=0.512$), en contraste, en comparación a los demás indicadores hubo diferencias significativas entre sus medias al 5%. Por último, el indicador R1 tiene con respecto al I1 un ($p=0.061$) y, en cambio, con relación los demás indicadores tuvieron diferencias significativas entre sus medias al 5%.

De análisis comparativo de los resultados estadísticos de los indicadores de acuerdo con los modelos examinados es importantísimo destacar que este es el modelo de fiscalización propuesto en la tabla número 47 que contiene los siguientes epígrafes:

SECCIÓN

I. INTRODUCCIÓN

II. OBJETIVO.

III. ALCANCE

IV. NORMATIVA REGULADORA

V. OPINIÓN.

VI RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN.

VII CONCLUSIONES Y COMENTARIOS

VIII. RECOMENDACIONES.

XIX. ANEXO. ALEGACIONES.

Para una información clara y con criterios homogéneos de presentación para su análisis y revisión el modelo obtenido contiene 9 epígrafes de los cuales Introducción (Sección I), Objetivos y Alcances del trabajo (Sección 2), Resultados del Trabajo (Sección III) y Opinión (Sección IV) están comprendidos en la resolución de 11 de noviembre de 2013 de la IGAE que contiene estas 4 Secciones mencionadas a priori y 5 epígrafes los cuales estarían dentro del Modelo Único Propuesto, y se agregarían los otros 4 epígrafes de la normativa reguladora, las alegaciones, las conclusiones , las

recomendaciones, que están incluidos en el Modelo de Informe de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (2013). Sería necesario unificar los criterios de la IGAE y el Tribunal de Cuentas a este Modelo Único que los OCEX están considerando en los informes de fiscalización de regularidad que es el producto del examen de cuentas, la gestión y revisión del cumplimiento del ámbito legal.

El estudio de las Recomendaciones formó el segundo objetivo de estudio las cuales fueron extraídas de los informes de fiscalización de regularidad examinados de las que se analizó en primer lugar la revisión global de la calidad de las recomendaciones y posteriormente el contenido de las recomendaciones, para ello se elaboraron unos indicadores de calidad y del contenido para su respectivo análisis estadístico.

Se procedió a realizar un análisis de frecuencia de los indicadores de la revisión global de la calidad de la recomendación. G1: (Se dirigen a aquéllos con capacidad y autoridad para ponerla en práctica), G2: (No se limitan a instar a la entidad a el cumplimiento de sus obligaciones legales), G3: (Considera medidas para mejorar la gestión económica financiera derivado de la fiscalización), G4: (Su estilo y contenido son positivos respetando las competencias organizativas de la entidad), G5: (Son claras y precisas para facilitar al destinatario la puesta en práctica).

Se concluyó lo siguiente a cerca de los 320 informes de regularidad examinados:

Hubo 41 informes que representó el 12.8% del total que no tuvieron recomendaciones o son malas, por otra parte, hubo 264 informes que poseen todos los 5 indicadores presentes en la revisión global de la calidad de las recomendaciones lo cual resultó un 82.5% del total e indica que la mayoría de OCEX cumplieron con la calidad global en las recomendaciones, un 86.9% de los informes tuvo una calidad, como mínima, buena.

Para el análisis del contenido de las recomendaciones se consideró algunos indicadores extraídos de las recomendaciones de los informes de fiscalización de regularidad que se habían revisado en estos 320 informes. Entre los cuales se escogieron:

RC1: estructura organizativa, RC2: plazos legales de aprobación, RC3: inventario de bienes, RC4: formalización y documentación de las operaciones, RC5: personal, RC6: contratación subvenciones y RC7: tesorería.

Se procedió a realizar una interpretación del resultado de la tabla N° 35 Distribución de frecuencias absolutas de los indicadores sobre el contenido de las recomendaciones. Concluyéndose lo siguiente: el RC1 indicó que un 65,6% de los informes contienen aquellas que hacen referencia a la estructura organizativa del ayuntamiento. El indicador RC2 expresó que un 75% de los informes contienen las referidas a los plazos legales de aprobación. El indicador RC3 nos señaló que el 65.6% de estos informes expresan recomendaciones sobre la necesidad actualizar, registrar o dotar de amortización a este rubro.

Con respecto al indicador RC4 con un 80.9% es el que más resalta de los informes mencionan la necesidad de documentar de mejor manera las transacciones.

Asimismo, el indicador RC5 está presente en el 47.5% de las recomendaciones que señalan sobre la exigencia de contratar adecuadamente al personal conforme a la ley o pagar retribuciones conforme a la normativa aplicable.

El indicador RC6 en un 76.9% de los informes exige en sus recomendaciones que la contratación debe ser acorde a la ley o mayor concurrencia en procedimientos de licitación, y la subvención deba tener una ordenanza o correcta aplicación.

Por último, el indicador RC7 es el que menos frecuencia tiene referido al requerimiento de actualizar las cuentas bancarias, o llevar firmas mancomunadas está presente en el 22.8% de los informes.

De acuerdo con el análisis de la distribución de frecuencias absolutas de los indicadores sobre el contenido de las recomendaciones y el porcentaje de cada indicador con respecto al total. Se puede concluir lo siguiente:

Se puede señalar que el indicador RC4 es el más frecuente en los informes de fiscalización con el 18.6% con respecto al total siguiendo el RC6 con el 17.7%. En cambio, el menos frecuente fue el RC7 con el 5.3% con respecto al total siguiendo el indicador RC5 que llegó al 10.9% del total de los indicadores presentes.

Del total de los 320 informes y de los 7 indicadores resultaron 2240 casos de los cuales 1390 tuvo presencia de estos indicadores y eso representó el 62%. Mientras que 850 de los casos resultaron ausentes de los indicadores con el 38% de los casos.

Este trabajo de investigación servirá para futuras líneas de investigación en los Modelos de Informes de Fiscalización de Regularidad. Hasta ahora no se había elaborado un estudio que abarcara un censo poblacional de informes de fiscalización de regularidad elaborados por los OCEX de 11 CC. AA, y por un periodo de tiempo de 10 años.

La metodología empleada para el estudio de los informes de regularidad servirá como base de nuevos estudios no solo de las EE. LL, como los ayuntamientos, sino de cualquier entidad sujeta a fiscalización de regularidad que sean realizados por los OCEX.

De igual manera, la evaluación de sus recomendaciones constituye otras líneas de investigación. Por una parte, la Calidad de las Recomendaciones, por la otra, del Contenido de las Recomendaciones que elaboran estas instituciones de control externo.

Con relación a próximas investigaciones, es importante indicar que se pueden ampliar indicadores de acuerdo con la intencionalidad de cada investigador, por lo cual sería de mucho provecho en futuros estudios.

Asimismo, el modelo de informe obtenido en base a los resultados estadísticos pudiera aprovecharse para informarlo a los OCEX de las diferentes CC. AA a fin servir de guía en la unificación criterios para la presentación de los informes de fiscalización de regularidad. También, pudiera servir de modelo en casos de estudios similares de entidades fiscalizadoras de otras ICEX.

Se considera que este trabajo cumplió con las expectativas de investigación por los objetivos alcanzados de: Comparar la estructura de los Modelos de informes de fiscalización elaborados por los OCEX a los ayuntamientos españoles, proponer un modelo de informe de fiscalización de acuerdo con los resultados obtenidos siguiendo la

normativa, y comparar las recomendaciones existentes en los modelos de informes de fiscalización de regularidad con la normativa aplicable.

BIBLIOGRAFÍA

ADAM, A. Y BECERRIL, G. (1997). *La fiscalización en México*, UNAM, México.

AGE. (2019). ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO Recuperada en:
https://administracion.gob.es/pag_Home/espanaAdmon/comoSeOrganizaEstado/Administracion_Gral_Estado.html#.XDOWTVxKiwV

AGUIRRE ORMAECHEA, J., FERNÁNDEZ, A., ESCAMILLA, J., DÍAZ-FAES, C., RODRÍGUEZ, R., MARTÍN, F, BUSTAMANTE, R. Y RUIZ, J. (2005). *Auditoría y Control Interno. Nueva edición revisada*. Madrid: Ediciones MMVI.

ALEJOS GARMENDIA, B. (2002). *Auditoria de Gestión Pública: Una Propuesta Metodológica*. Bilbao-España: Instituto Vasco de Administration.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. (2016). "History of the AICPA." Disponible en: www.aicpa.org/.../missionandhistory/.../history%20o.... Último acceso 07/03/2016.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (1982) Evolution of A of Audit reporting. Recuperado el 22/07/2022 en:
[file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/Evolution%20of%20Audit%20reporting.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/Evolution%20of%20Audit%20reporting.pdf)

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (2001) Generally Accepted Auditing Standards. Recuperado el 23/07/2022 en:
 chrome-extension://efaidnbmnribpcajpcglclefindmkaj/https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00150.pdf

AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS (1936). Examination of Financial Statements by INDEPENDENT PUBLIC ACCOUNTANTS A revision of the Bulletin prepared by the American Institute of Accountants in 1929 and published by the Federal Reserve Board under the title "Verification of Financial Statements Prepared and published by the AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS January, 1936
 Recuperado el 22/07/2022 en:
[file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/1936_0101_AIAExamination.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/1936_0101_AIAExamination.pdf)

AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS (1947) TENTATIVE STATEMENT OF AUDITING STANDARDS THEIR GENERALLY ACCEPTED SIGNIFICANCE AND SCOPE. Recuperado en:
[file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/Tentative%20statement%20of%20auditing%20standards%20Their%20generally%20accept.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/Tentative%20statement%20of%20auditing%20standards%20Their%20generally%20accept.pdf)

ARAGÓN, M. (1995). *Constitución y Control del Poder*. Argentina, Edit. Argentina. 1995.

ALVIN A. ARENS., RANDAL J. ELDER., MARK S. BEASLEY (2007). *Auditoría: Un Enfoque Integral*. Decima Primera Edición PEARSON EDUCACIÓN, México, 2007 ISBN: 978-970-26-0739-7

ARIAS, F., (2012) EL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN. Introducción a la metodología científica 6ta Edición. Editorial Episteme Caracas ISBN: 980-07-8529-9

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS –AECA-. (2001). *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas*. Madrid: Serie Sector Público, AECA.

AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS. (1989). “Ley 4/1989, de 2 de mayo de la Audiencia de Cuentas de Canarias” (B.O.C. 64, de 8.5.1989; c.e. B.O.C. 104, de 2.8.1989) (1). Recuperado el 21/10/2015 en <http://www.acuentascanarias.org/sites/default/files/Ley%204%20ACC.pdf>.

AUDENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS (2006) Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Garafía (La Palma) Ejercicio 2002 Recuperado 13/04/2019 en: <http://www.acuentascanarias.org/MINTERNA/EXPEDIENTESFISC/1404/Informe.pdf>

BACH, J. (1967). *Enciclopedia OMEBA de Contabilidad, Finanzas-Economía y Dirección de empresas, voz: “fiscalización”*. Argentina, Bibliográfica OMEBA.

BAILEY, L. y MILLER, P. (1998). *Guía de Auditoría. Una reexpresión comprehensiva de las Normas de Auditoría (SAS), de Testimonio (SSAE), de Servicios de Contabilidad y Revisión (SQCS) y de Control de Calidad (SQCS)*, 1988-99 Primera versión española. Harcourt Brace de España S.A. 1998.

BERNAL T, C. (2010) Metodología de la investigación administración, economía, humanidades y ciencias sociales. Tercera Edición. Prentice Hall ISBN 978-958-699-128-5. Recuperado el 25/07/2022 en: <https://drive.google.com/file/d/1-3wqx7vGGCn6O4FxFxMPkzKwI5E4tByYXX/view>

BEYER, H. (2009). “Las Reformas del Estado en Nueva Zelanda” Investigador y Coordinador Académico del Centro de Estudios Públicos. Ingeniero Comercial, Universidad de Chile. Doctor en Economía de la Universidad de California, Los Ángeles

BROWN, R. (1962). “Changing audit objectives and techniques.” *The Accounting Review*. 37(4). pp. 696-703.

CAMACHO, H. (2001). *Auditoría pública y auditoría privada. Diferencias y consecuencias*. Tesis de Maestría en Contabilidad y Auditoría. Universidad del Salvador. Facultad de Ciencias Económicas. Profesor Tutor: Dr. Roberto De Simone. San Luis-El Salvador.

CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRO (2011). Informe de Fiscalización sobre el ayuntamiento de Burlada 2009. Recuperado 16/07/2018 en:
www.camaradecomptos.navarra.es/imgx/informes/todo1103.pdf

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA. (1988). “Ley 1/1988, de 17 de marzo”. Publicado en BOJA núm. 24 de 22 de marzo de 1988. Vigencia desde 23 de marzo de 1988.

CÁMARA DE CUENTAS DE ARAGÓN. (2009). “LEY 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón. Boletín Oficial de Aragón Núm.253.

CÁMARA DE CUENTAS DE LA COMUNIDAD DE MADRID. (1999). “LEY 11/1999, de 29 de abril”. LMC 1999/231. Disponible en:
http://www.madrid.org/camaradecuentas/attachments/005_Ley%2011_1999%20.pdf.
Ultimo acceso 21/10/2015.

CÁMARA DE CUENTAS DE LA COMUNIDAD DE MADRID. (2012) Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Parla, Ejercicio 2010. Aprobado por el Acuerdo del Consejo de la Cámara de Cuentas de 24 de septiembre de 2012. Recuperado 27/10/2012 en:
www.camaradecuentasmadrid.org/admin/uploads/Informe_Ayto_Parla.pdf

Cañibano, L. (1996). *Curso de auditoría contable*. 4ª ed. Madrid: Pirámide. ISBN: 9788436810592

Carande, R., (2000) “CARLOS V Y SUS BANQUEROS” Editorial Crítica ISBN: 9788484320685

Carmichael, D. R., Lilién, S. B. y Mellman, M. (1991). *Accountants Handbook*. 7ma. Edition. New York: John Wiley & Sons. Casado, S. (2003). *La contabilidad de las administraciones públicas*. Tercera Edición. Madrid-España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Cárcaba, A.; Pablos, J.; Fernández, J.; Brusca, M.; Arbesú, A. (1998). “*Análisis de la Condición Financiera en la Administración Local*”. Oviedo: Instituto de Estudios Fiscales.

Carcaba, A. (2002). “*Los usuarios de la información contable en la administración local: un enfoque de Agencia*”. *Revista de Contabilidad* 5 (10). 19-45.

Casado, S. (2003). *La contabilidad de las administraciones públicas*. Tercera Edición. Madrid-España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). 03). *La contabilidad de las administraciones públicas*. Tercera Edición. Madrid-España: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Castilla, L. (2015) *La auditoría como ejercicio generador de herramientas gerenciales para reducir los riesgos de fraude en los entes económicos*. *Revista. SABER, CIENCIA Y Libertad* ISSN: 1794-7154 Vol. 10, No.2. pp. 1-11

COMISION EUROPEA. (2019) Committee of European Auditing Oversight Bodies Role of the committee and key documents Recuperado el 18/01/2019 https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_es

CONSEJO DE CUENTAS DE CASTILLA Y LEÓN (2006) Informe de fiscalización de la gestión del Ayuntamiento de Becerril de Campos (Palencia) Ejercicio 2003. Recuperado

CONSEJO DE CUENTAS DE GALICIA (2012) Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Calvos de Randín Ejercicio 2009. Recuperado el 20/02/2018 en: www.consellodecontas.es/sites/consello_de_contas/files/contents/documents/2009/162_D_Informe_Fiscalizacion_Calvos_de_Randin_2009_C.pdf

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA (1978) Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado Avenida de Manoteras, 54 28050 MADRID tel. 911 114 000 - www.boe.es

COOKE, T.E. (1989): “Disclosure in the Corporate Annual Reports of Swedish Companies”, *Accounting and Business Research*, vol. 19, n.º 74, pp. 113-124

CORBETTA, P. (2007) Metodología y técnicas de investigación social. Edición Revisada Mc Graw Hill ISBN: 978-84-481-5610-7

CUÑADO, G. (2006). “Comunicación presentada en el II Congreso de Auditoría en el Sector Público, celebrado en Sevilla”. Director Técnico de la Presidencia de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas. España. Revista Auditoría Pública Nº39

DIARIO OFICIAL DE LA UNIÓN EUROPEA. (2013). “Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013”.

DONOSO, J.J. (2011). “Reseña sobre el Plan Contable de Entidades Sin Fines de Lucro”.

DURÁN, M., GIL, J., VÍLCHEZ, P. (2010). “Hacia la convergencia mundial del marco conceptual para la preparación de los estados financieros”. En *Revista Contabilidad y Negocio*. Nº 9. Lima-Perú pp. 19-56.

DE LAS HERAS, E., CAÑIBANO, L. Y GARCÍA, B. (2011). “La Supervisión Pública de la Profesión de Auditoría en España” en *Revista AECA*. Nº 94. junio 2011. p.p. 40-43.

DELOITTE, S.L. (2014). “Guía rápida IFRS 2014” Diseñado y producido por CIBS, Dpto. Comunicación, Imagen Corporativa y Business Support, Madrid. Disponible en: www.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/ifrs/guía-rápida-2014.pdf

DE LA FUENTE Y DE LA CALLE, MARÍA J “Rafael de Mendizábal Allende: el Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea”
Revista española de control externo, ISSN 1575-1333, Vol. 4, N° 10, 2002, págs. 197-201

DE MENDIZÁBAL ALLENDE, RAFAEL. “EL TRIBUNAL SUPREMO DE LA HACIENDA PÚBLICA” (E). RAP Núm. 56 Revista Administración Pública 1950-2003. Boletín Oficial del Estado pp. 68

DE MENDIZÁBAL ALLENDE, RAFAEL. “EL TRIBUNAL SUPREMO DE LA HACIENDA PÚBLICA” (1968) Recuperado el 23/07/2022 en:

[file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/Dialnet-ElTribunalSupremoDeLaHaciendaPublica-2111309.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/Dialnet-ElTribunalSupremoDeLaHaciendaPublica-2111309.pdf)

ESPASA-CALPE (1991). *Enciclopedia Universal Ilustrada Europea-americana*. Tomo VI. Madrid: Espasa-Calpe. P. 1006.

EL PERIÓDICO (2014) “Detroit sale de la bancarrota” publicado por el Periódico diario catalán, Recuperado en:

<https://www.elperiodico.com/es/internacional/20141211/detroit-sale-oficialmente-bancarrota-3763060>

EUROPA PRESS. (2017) EUROPA PRESS “El ICAC se incorpora al EFRAG, órgano asesor de la Comisión Europea” Madrid. Publicado 25/10/2017. Recuperado el 17/01/2019

<https://www.europapress.es/economia/finanzas-00340/noticia-icac-incorpora-efrag-organo-asesor-comision-europea-20171025112042.html>

EUROPA PRESS. (2018) EUROPA PRESS Un total de 656 entidades locales no se han dejado fiscalizar por el Tribunal de Cuentas desde 2014. Madrid. Publicado 15/10/2018

Recuperado 22/01/2019

<https://www.europapress.es/nacional/noticia-total-656-entidades-locales-no-dejado-fiscalizar-tribunal-cuentas-2014-20181015180342.html>

EUROSAI. (2017) PLAN ESTRATEGICO 2017-2023 disponible en:

https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/ESP_2017_2023/Draft-of-the-2017-2023-EUROSAI-Strategic-Plan_ES.pdf

EZQUERRO R., J Relaciones de los OCEX con el Parlamento: comisiones de investigación. XXV ANIVERSARIO. AUDITORÍA PÚBLICA pp.363-380

Recuperado el 21/07/2022 en: <file:///E:/Fiscalizacion/Revista-Auditoria-Publica-XXV-Aniversario.-pag-363-a-380.pdf>

FINANCIAL AUDIT MANUAL. (2008). *Accountability Office*. Volumen 1. July 2008. United States Government Accountability Office. President’s Council on Integrity & Efficiency. GAO-08-585G

FOSTER, Sheila D., STRAUC, Bruce A. (2009). Journal of Business Case Studies – July/August 2009 Volume 5, Number 4. Auditing Cases That Made a Difference: Mckesson & Robbins. Disponible en:
<file:///C:/Users/duart/Downloads/ciadmin,+Journal+manager,+4708-18843-1-CE.pdf>

FRAGA, M (1998) La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria. Ediciones FUNEDA 1998. Caracas.

FRANCO, Y (2011) Tesis de Investigación. Marco Metodológico. Venezuela. Consultado el 25/07/2022
Disponible en: <http://tesisdeinvestig.blogspot.com/2011/06/marcometodologico-definicion.html>

FUENTES, M. Y RODRÍGUEZ, A. (2013). *Manual de Auditoría Pública*. España: Editorial Lex Nova. ISBN 978-84-9898-420-0.

GARCÍA BENAÚ, M. A. "El debate internacional sobre el gap de expectativas en auditoría." Armonización de los servicios de auditoría en la UE: posición actual y futura de España-II Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable ASEPUC, Cantabria (1997): 149-178.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE. (GAO). (2003). Government Auditing Standards. United States Government Accountability Office GAO by the Comptroller General of the United States June 2003 Revision

GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO). (2007). *Government Auditing Standards*. United States Government Accountability Office GAO by the Comptroller General of the United States July 2007 Revision

GENERAL ACCOUNTING OFFICE. (GAO). (2008). *Financial Audit Manual*. United States Government 1. July 2008, Volume 1.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE. (GAO). (2011). "*Government Auditing Standards. 2011 Revision*". (Supersedes GAO-07-731G). Reissued on January 20, 2012.

GASB (1987) GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD 1987

GENERAL ACCOUNTING OFFICE. (GAO). (2015) LA GAO UN VISTAZO Recuperado el 23/07/2022 en:
chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.gao.gov/assets/2019-11/gao_at_a_glance_2010_spanish.pdf

GENERAL ACCOUNTING OFFICE. (GAO). (2014). "*Standards for Internal Control in the Federal Government*." GAO-14-704G: Published: Sep 10, 2014. Publicly Released: Sep 10, 2014.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO). (2018). *Government Auditing Standards*. United States Government Accountability Office GAO by the Comptroller General of the United States July 2018 Revision

GILL, G. & COSSERAT, G. (1996). *Modern auditing in Australia*. (4th Ed.). Australia: John Wiley & Sons.

GIRONELLA, E. (1978). *La Auditoría Independiente en los Estados Unidos. Evolución de sus objetivos y técnicas*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol 7. No 26. Octubre-noviembre-diciembre de 1978. Pp. 155-182. Disponible en <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Dialnet>

GIRONELLA, E. (2002). *Los informes de auditoría de cuentas anuales en estados unidos. Análisis de su evolución histórica*. Madrid, España: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Barcelona, España. Escola Universitaria D`Estudis Emprerials. Madrid, España. Industrias Gráficas Caro, S.L.

GÓMEZ, M Y RUÍZ, E. (1998). “*El informe de auditoría como medida de la calidad de la información contable*”. Revista Actualidad Financiera. Año N° 3. N°11. Pp.69-84.

GÓMEZ, N.; RUIZ, E.; GUIRAL, A. (2002). “*Una comparación intersectorial y por tamaño de la calidad de la información contable a través del análisis del informe de auditoría*”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXXI. N° 112. Abril-junio 2002. pp. 545-581.

GONZÁLEZ, BELÉN. (2002). “*Información Contable de las Universidades y su Utilidad para los órganos de Control Externo*”. Tesis Doctoral. España-Oviedo: Universidad de Oviedo.

GONZÁLEZ, B.; GARCÍA, R.; LÓPEZ, A. (2013). “*El informe de auditoría de las fundaciones públicas estatales: Factores determinantes del tipo de opinión*” en: Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XLII, N° 160 · octubre-diciembre 2013. pp. 535-559.

GONZÁLEZ, E. (2012). “*Auditoria y Gestión de los Fondos Públicos*”. Revista Auditoría Pública. No 56. pp. 25-35.

GONZÁLEZ ROMERA, A. (2011). “*Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos*”. En *Revista Auditoría Pública* N° 53. pp. 13 – 20. Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid

GONZALO, J. (1995). “*Presentación: la Auditoría, una Profesión en la Encrucijada de los 90*”. En: *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XXIV. N° 84. Abril-junio 1995. Pp. 595-629.

GONZALO, J. (1999). “*La Tesis Doctoral: Planificación y ejecución de un Trabajo de Investigación en Contabilidad o Finanzas*”. En: *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Extraordinario, N° 100. pp. 219-290.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD –GASB- (1987). *El Concepts Statement 1º*. p. 196

GRAY, R.; KOUY, R. Y LAVERS, S. (1995): “Corporate social and environmental reporting. A review of literature and longitudinal study of UK disclosure,” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 8, n. ° 2, pp.47-77.

HERNÁNDEZ SAMPIERI, R., FERNÁNDEZ COLLADO, C., BAPTISTA LUCIO, P. (2010). *Metodología de la investigación*. México: Quinta Edición. McGraw-Hill / Interamericana ISBN: 978-607-15-0291-9

HERRERO G., ELENA. (2012). “*Las Recomendaciones en el Informe de Fiscalización*”. *Revista Auditoría Pública*, Nro. 56. pp. 25-35.

HURTADO DE BARRERA, J. (2010). *Metodología de la Investigación. Guía para la comprensión holística de la ciencia*. 4ta ed. Carcas Quirón Ediciones ISBN: +D. L.ilf 54820100011105. Recuperado el 25/07/2022 en:

[file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/idoc.pub_j-hurtado-de-barrera-metodologia-de-investigacion-revisado.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/idoc.pub_j-hurtado-de-barrera-metodologia-de-investigacion-revisado.pdf)

IAASB. (2015) *Informes sobre estados financieros auditados. Normas nuevas y revisadas y modificaciones de concordancia*. Recuperado en:

[file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/Informes-sobre-estados-financieros-auditados-Normas-nuevas-y-revisadas-y-modificaciones-de-concordancia.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/Informes-sobre-estados-financieros-auditados-Normas-nuevas-y-revisadas-y-modificaciones-de-concordancia.pdf)

IAASB. (2019) “*Acerca del IAASB*” Recuperado el 19/07/2019 en:

<https://www.iaasb.org/about-iaasb>

IAASB. (2019) *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados*. Recuperado el 22/07/022 en:

[file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf)

IAASB. (2022) *ACERCA DEL IAASB*. Recuperado el 20/07/2022 en:

<https://www.iaasb.org/about-iaasb>

ICAC (2013). *Normativa de Auditoría*. Página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.meh.es – Madrid, 15 octubre de 2013. Disponible en www.icac.meh.es/sección.aspx?hid=3478.

IGAE. (1998). “*Normas de Auditoría del Sector Público*”. Resolución de 1 de septiembre de 1998 del interventor general de la administración del Estado.

IGAE. (2013). “*Norma Técnica Sobre Informes de Auditoría de Cuentas Anuales*”. En los términos previstos en la Circular 2/2009 de la IGAE sobre Auditoría pública.

IGAE. (2015). “*Normativa contable de la administración general del estado*”. International Federation of Accountants –IFAC (2015) Member Compliance Program Strategy 2016-2018.

IGAE. (2015). “Resolución de 30 de julio de 2015, de la Administración General del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente. Recuperado el 25/07/2022 en:

<https://boe.es/boe/dias/2015/08/10/pdfs/BOE-A-2015-8938.pdf>

IFAC. (2000). “*Presentación de Estados Financieros*”. En *Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público. NIC SP 1*. Comité del Sector NIC SP 1 Público de la IFAC. Fecha de Emisión: mayo de 2000.

IFAC (2009). *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*. Federación Internacional de Contadores 545 Quinta Avenida, piso 14 Nueva York, Nueva York, 10017, Estados Unidos de Norteamérica

IFAC. (2013). “*NIA 700: Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros*”. Cambios propuestos a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

IFAC. (2015). “*Historia de la Federación Internacional de Contadores*”. Disponible en <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>. Último acceso 8/10/2015.

IFAC. (2016). RESUMEN DE LA POSICIÓN POLÍTICA DE LA IFAC N° 3 Recuperado el 18/01/2019 en:

https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/Resumen-de-Posicion-de-Politica-de-La-IFAC-No-3-Establecimiento-de-Normas-Internacionales-en-el-Interes-Publico_1.pdf

IFAC. (2022). Historia fundacional de la IFAC. Recuperado el 20/07/2022 en:

<https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>

IFRS. (2017) “Quiénes somos y que hacemos”. La Fundación IFRS y El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Recuperado el 17/01/2019

<https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/who-we-are/who-we-are-spanish-v2.pdf>

INTOSAI. (1977). *IX Congreso de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores*. ISSAI 1

INTOSAI. (2003). EXPERIENTIA MUTUA OMNIBUS PRODEST. INTOSAI: 50 años (1953-2003) Recuperada 27/07/2015 en:

<http://www.intosai.org/uploads/4124sfestschrift.pdf>

INTOSAI. (2004) EXPERIENTIA MUTUA OMNIBUS PRODEST. INTOSAI. 50 años (1953-2003) Recuperada el 20/07/2022 en:

chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Publications/Publication_50y_INTOSAI/INTOSAI_50th_Anniv_SP.pdf

INTOSAI. (2010). “ISSAI 1700: *Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros*”. Disponible en:

http://es.issai.org/media/14761/issai_1700_s.pdf. Último acceso 8/10/2015.

INTOSAI. (2013). “ISSAI 400: Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento”. Aprobado por el XXI INCOSAI en Pekín, China en 2013.

INTOSAI. (2015). “FORUM OF JURISDICTIONAL SAIs” Recuperada en: https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.content/pdf/transparencia/DeclaracionPARIS_EFS-ES.pdf

INTOSAI. (2017). PLAN ESTRATÉGICO 2017-2022 ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI) Recuperada en: http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/strategic_plan/SP_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.PDF.

IPSASB. (2022) 2022 HANDBOOK OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING PRONOUNCEMENTS. Recuperado el 22/07/2022 en: <https://www.ipsasb.org/publications/2022-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

IRWIN, G. y WALROND, C. (2009). “When was New Zealand first settled? – The date debate». Te Ara - Enciclopedia de Nueva Zelanda.

KOHLER. (2004). *Diccionario para contadores= A dictionary for accountants* / Eric Kohler: Roberto Cárdenas, tr. México: Limusa, 2004. 717p.; 18cm. ISBN: 968-18-3988-9

KOLIVER, O. Y MARTA G. (2003). “*Las Normas Internacionales de Contabilidad y su adecuación a escala nacional*”. Trabajo Interamericano XXV CIC de la Asociación Interamericana de Contabilidad. Panamá.

KOOTEN, GERT V (1980). NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS. Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol.IX, n.31 enero-abril 1980pp. 73-90

LEY ORGÁNICA 2/1982, DE 12 DE MAYO, DEL TRIBUNAL DE CUENTAS. Publicado en BOE núm. 121 de 21 de mayo de 1982. Vigencia desde 10 de junio de 1982. Revisión vigente desde 01 de abril de 2015

Ley 12/1983 del Proceso Autonómico, de 14 de octubre. Publicado por BOE número 247. páginas 27969 a 27972.

LEY 11/1977, DE 4 DE ENERO, GENERAL PRESUPUESTARIA. Publicada por el BOE número 7 del 8 de enero de 1977. Recuperado el 23/07/2022 en: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://boe.es/boe/dias/1977/01/08/pdfs/A00374-00391.pdf>

LEY 19/1988, DE 12 JULIO, AUDITORÍA DE CUENTAS. Publicada por BOE núm.169, de viernes 15 de julio, páginas 21874 a 21879. Recuperado el 22/07/2022 en: <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1988-17704>

LEY 7/1988, DE 5 DE ABRIL, FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS. Publicado en: «BOE» núm. 84, de 7 de abril de 1988, páginas 10459 a 10475 (17 págs.). Departamento: Jefatura del Estado. Referencia: BOE-A-1988-8678. Vigencia desde 27 de abril de 1988. Revisión vigente desde 18 de septiembre de 2014.

LEY 47/2003, DE 26 DE NOVIEMBRE, GENERAL PRESUPUESTARIA. Publicado en: «BOE» núm. 284, de 27/11/2003. Entrada en vigor: 01/01/2005. Departamento: Jefatura del Estado. Referencia: BOE-A-2003-21614. (Artículos: 73 y 119.3) Recuperado el 22/07/2022 en:
www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-21614-consolidado.pdf

LEY 9/1990, DE 8 DE NOVIEMBRE, REGULADORA DE LA HACIENDA DE LA COMUNIDAD DE MADRID. Publicado en BOCM núm. 277 de 21 de noviembre de 1990 y BOE núm. 8 de 09 de enero de 1991. Vigencia desde 22 de noviembre de 1990 (art. 68)

LEY 50/2002, DE 26 DE DICIEMBRE, DE FUNDACIONES. Publicado en: BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 2002, páginas 45504 a 45515 (12 págs.). Departamento: Jefatura del Estado. Referencia: BOE-A-2002-25180.

LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS. Departamento: Jefatura del Estado. Publicado en: BOE núm.173, de 21 de julio de 2015. Preámbulo. Sec. 1. p.p. 60277-60282 y artículo 89, disposición adicional primera. Sección 1. P. 60344. Vigencia desde el 17 de junio de 2016.

LEY 40/2015, DE 1 DE OCTUBRE, DE RÉGIMEN JURÍDICO DEL SECTOR PÚBLICO. BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO DE LA JEFATURA DE ESTADO núm. 236 del viernes 2 de octubre de 2015, disposición 10566

LÓPEZ DÍAZ, A. (2014). *“Información Contable y Transparencia”*. Discurso de ingreso a la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras el 22 de mayo de 2014.

MACHUCCA ALBARRÁN, D. (2007) LA AUDITORÍA CONCEPTO ACTUAL O ANTIGUO. Revista Ciencia y Cuidado. Volumen 4 – Nº 4 – ISSN-17949831 pp51-57 Recuperado 20/02/2019 en:
[file:///C:/Users/saul/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Dialnet-LaAuditoriaConceptoActualOAntiguo-2534049%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/saul/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/Dialnet-LaAuditoriaConceptoActualOAntiguo-2534049%20(1).pdf)

MÁRQUEZ GÓMEZ, D. (2010). *“La función de Fiscalización: Avances, retrocesos y proyecciones a la luz de la Reforma de 2009”*. México: Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en www.juridicas.unam.mx

MARTINEZ, R, KUKUTSCHKA, B. (2021) GLOBAL CORRUPTION BAROMETER EUROPEAN UNION 2021 “CITIZENS’ VIEWS AND EXPERIENCES OF CORRUPTION” publicado por Transparencia Internacional en:
https://transparencia.org.es/wp-content/uploads/2021/06/GCB_EU_2021-WEB-1.pdf

MEDINA, R. (2010). “VIII Seminario de la audiencia de cuentas de canarias y III Encuentro internacional de órganos de control externo”. Gran Canaria. Universidad de Verano de Maspalomas.

MELIÁN, H. (2006) Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público. Revista Auditoría Pública 2006. N° 39 (pp. 33-40)

MÉNDEZ, C. (2002). *Metodología Diseño y desarrollo del proceso de investigación*. Tercera Edición. Santa Fe de Bogotá-Colombia: Mc Graw Hill Interamericana.

MICHEL, R., BERNAL; OJEDA, R.; VARGAS, G. Y VEGA, F. (2005). “Fiscalización Superior Comparada. Una aproximación al estudio de los modelos de fiscalización superior en el mundo”. México: Unidad de Evaluación y Control. Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación. Biblioteca de Fiscalización Superior 1.

MIRA, J (2006) “Apuntes de Auditoría del Ciclo Formativo Superior de Administración y Finanzas” Editado por: CREATIVE COMMONS Versión 1.8 ISBN 84-688-6337-8

MELIAN HERNÁNDEZ, J. (2006). “Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público” en *Revista de Auditoría Pública* N° 39. p.p. 33-40.

MERRIAM-WEBSTER (2004). –*Webster, `s Collegiate Dictionary*. Eleven editions. Springfield: Merriam-Webster Inc., p.81

MICHEL, R., BERNAL; OJEDA, R.; VARGAS, G. Y VEGA, F. (2005). “Fiscalización Superior Comparada. Una aproximación al estudio de los modelos de fiscalización superior en el mundo”. México: Unidad de Evaluación y Control. Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación. Biblioteca de Fiscalización Superior 1.

MONGE, R. (2015) CONTABILIDAD CREATIVA Y ESTAFA “Análisis del Caso Enron” Universidad de Comillas Recuperado el 22/07/2022 en:
chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/4565/TFG001329.pdf?se

MONTILLA, S. (2005). *Auditoría 2005*. Bogotá: Ecoe Ediciones. Pontificia Universidad Javeriana. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Departamento de Ciencias Contables.

MORA, R. (2014). *Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un enfoque Histórico*”. Quindío-Colombia: Universidad de Quindío. Grupo de investigación en contaduría internacional comparada (GICIC). Editado por Servicios Académicos Internacionales.

MONTESINOS, V. (1993). “*Análisis de la Información Contable Pública*”. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXIII, Nº. 76.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700. (2013). “*formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros (NIA-es 700)*”. Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013.

NAPIER, C. (2010) *A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy* “United Kingdom”, in Gary Previts, Peter Walton & Peter Wolnizer (editors) pp. 243-273. DOI: 10.1108/S1479-3504(2010)000014A013.

NAGA (2016) “Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA)”, La gran enciclopedia de la economía, [en línea], Recuperada el 27/06/2017 en: <http://www.economia48.com/spa/d/normas-deauditoria-generalmente-aceptadas-naga/normas-de-auditoria-generalmenteaceptadas-naga.htm>

NAO (2022). NATIONAL AUDIT OFFICE “HISTORIA DE LA OAN” Recuperado el 27/07/2022 en: <https://www.nao.org.uk/about-us/our-work/history-of-the-nao/#>

NAMAKFOROOSH NAGHI, M (2005) Metodología de la Investigación. 2005 Editorial Limusa, S.A. de C.V. Grupo Noriega Editores Balderas 95, México D.F.

NASP (1998). NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO. Introducción. Recuperado en: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Norma_de_Auditoria.pdf

NIA 200 (2009). Norma internacional de auditoría 200 objetivos globales del auditor independiente

NIA-ES 700 (2021) NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 (REVISADA) FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIERO. Recuperado el 23/07/2022 en: [file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/NIA-ES%20700%20revisada%20texto%20consolidado.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/NIA-ES%20700%20revisada%20texto%20consolidado.pdf)

NIC 1 (2001) NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 1 Presentación de Estados Financieros adoptado por Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad Recuperado el 25/03/2019 en: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIC%201%20-%20Presentaci%C3%B3n%20de%20Estados%20Financieros.pdf>

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA TM (NIATM) 720 (revisada) (2013). Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento[®] (IAASB): “*Responsabilidades del auditor relacionadas con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados*”.

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS. (2013). Aprobadas por el Pleno el 23 de diciembre de 2013. Modificadas por Acuerdo del Pleno de 29 de octubre de 2015 (Norma Técnica 79) 23 de diciembre de 2013.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220 CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS (NIA-ES 220) (ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA MEDIANTE RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, DE 15 DE OCTUBRE DE 2013).

OCEX. (2016). *Guía práctica de fiscalización de los OCEX. GPF-OCEX 4001: Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes*. Referencia: ISSAI-ES 200, ISSAI-ES 400 e ISSAI-ES 4000, ISSAI 4100 y 4200. Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de presidentes de la ASOCEX el 18 de noviembre de 2015

OECD. (2022). TERMS OF REFERENCE International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Board Public Interest Committee (the “Committee”) Recuperado el 20/07/2022 en: [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.oecd.org/gov/budgeting/pic-terms-of-reference.pdf](https://www.oecd.org/gov/budgeting/pic-terms-of-reference.pdf)

OFICINA ECONÓMICA Y COMERCIAL DE ESPAÑA EN SIDNEY. (2006) Guía País AUSTRALIA.

ONU. (2012). ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS. Resolución aprobada por la Asamblea General el 22 de diciembre de 2011. A/RES/66/209. Promoción de la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública mediante el fortalecimiento de las entidades fiscalizadoras superiores. Recuperada el 20/07/2022 en:

[file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/Resoluci%C3%B3n%2066-209%20de%20la%20ONU.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/Resoluci%C3%B3n%2066-209%20de%20la%20ONU.pdf)

ORDOKI URDAZI, L. (2001) “La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX” En Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo SSN 1136-517X, N°. 23, 2001, págs. 7-12

ORTEGA, O (2016) “Análisis de Gestión administrativa o Auditoría Administrativa” *Guía de Estudio*. Escuela de Administración de la Universidad de Carabobo. Campus La Morita

ORDEN EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el *Plan General de Contabilidad Pública*. Publicado en BOE núm. 102 de 28 de abril de 2010. Vigencia desde 29 de abril de 2010. Revisión vigente desde 17 de noviembre de 2011.

PABLOS, J. (2011). *La gestión de los servicios públicos locales y el sistema de información contable*. Oviedo-España: Universidad de Oviedo.

PEREDA SIGÜENZA, J. (2002). *Manual de auditoría y cuentas anuales*. Madrid: Editorial centro de estudios Ramón Areces, S.A. 3ra Edición ISBN: 9788480045346

PÉREZ PORTO, J y Gardey, A. (2014). *Qué es la fiscalización*. Disponible en Vía Definicion.mx: <http://definicion.mx/fiscalizacion/>

PHILIP COLQUHOUN. (2011). “*The Production of Legitimacy in New Zealand Local Government Auditing*.” *Working Paper Series* N° 86. December 2011. Wellington-New Zealand: Victoria University of Wellington

PIOB (2016) 2017-2019 PIOB STRATEGY PUBLIC CONSULTATION PAPER (August – November 2016) Recuperado el 20/07/2022 en: [file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/2016_Feedback-Statement-PIOB-Strategy.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/2016_Feedback-Statement-PIOB-Strategy.pdf)

POLO GARRIDO, F. y MARTÍN YESTA, A.M. (2008). *Introducción a la Auditoría del Sector Público*. Valencia-España. Universidad Politécnica de Valencia. ISBN: 9788483632338.

PORTAL, JUAN. (2011). “*Entrevista Juan Manuel Portal Martínez*”. Auditor Superior de la Federación de México. Revista de la Red de Expertos Iberoamericanos en Fiscalización. Número 8. 2º Semestre de 2011.

PRINCIPIOS Y NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO. (). Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español. Disponible en: [www.sindicatura.org/.../16/.../Principis+y+normas+auditoria+SP+dels+OCEX+\(2\)](http://www.sindicatura.org/.../16/.../Principis+y+normas+auditoria+SP+dels+OCEX+(2)).

PROYECTO DE NORMA PN/2015/3. (2015). MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACION FINANCIERA IFRS. Disponible en: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/June%202015/ES_ED_Conceptual-Framework_MAY-2015.pdf
http://www.ifrs.org/.../June_2015/ES_ED_Conceptual-Framework_MAY-2015.pdf

REAL DECRETO 1514/2007, DE 16 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. Publicado en BOE núm. 278 de 20 de noviembre de 2007. Vigencia desde 01 de enero de 2008. Revisión vigente desde 25 de septiembre de 2010.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, DE 2 DE JULIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL. Publicado en: «BOE» núm. 161, de 03/07/2010. Entrada en vigor: 01/09/2010. Departamento: Ministerio de la Presidencia. Referencia: BOE-A-2010-10544 -

REAL DECRETO 1517/2011, DE 31 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO QUE DESARROLLA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS, APROBADO POR EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, DE 1 DE JULIO. Ministerio de Economía y Hacienda. Publicado en BOE núm. 266 de 04 de noviembre de 2011. Revisión vigente desde 17 de junio de 2016

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, DE 1 DE JULIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS. Publicado en: «BOE» núm. 157, de 2 de julio de 2011, páginas 70330 a 70372 (43 págs.)

Sección: I. Disposiciones generales. Referencia: BOE-A-2011-11345.

REAL DECRETO 424/2017, DE 28 DE ABRIL, POR EL QUE SE REGULA EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL. Publicado en BOE número 113 del viernes 12 de mayo de 2017. Recuperada en: <https://www.boe.es/boe/dias/2017/05/12/pdfs/BOE-A-2017-5192.pdf>

REAL DECRETO LEGISLATIVO 8/2015, DE 30 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL. Recuperada en:

<https://www.boe.es/boe/dias/2015/10/31/pdfs/BOE-A-2015-11724.pdf>

RESOLUCIÓN DEL 19 DE ENERO DE 1991. Texto refundido por el ICAC.

REAL DECRETO 2/2021, DE 12 DE ENERO, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS. Recuperado el 21/07/2022 en:

[file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/BOE-A-2021-1351-consolidado.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/BOE-A-2021-1351-consolidado.pdf)

REGLAMENTO (UE) (2014). REGLAMENTO No 537/2014 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. Recuperado el 23/07/2022 en:

chrome-

extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://www.boe.es/doue/2014/158/L00077-00112.pdf

RENDICIÓN DE CUENTAS (2022) PORTAL DE RENDICIÓN DE CUENTAS. Recuperado el 22/07/2022 en: <https://www.rendiciondecuentas.es/es/index.html>

RESOLUCIÓN DE 23 DE OCTUBRE DE 1991, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA DE ELABORACIÓN DEL INFORME ESPECIAL EN EL SUPUESTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 292 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS (ACTUALMENTE, ARTÍCULOS 414 Y 417 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL

RESOLUCIÓN DE 10 DE ABRIL DE 1992, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA DE ELABORACIÓN DEL INFORME ESPECIAL SOBRE AUMENTO DE CAPITAL POR COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS, SUPUESTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 156 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS (ACTUALMENTE, ARTÍCULO 301 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL)

RESOLUCIÓN DE 28 DE JULIO DE 1994, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA DE ELABORACIÓN DEL INFORME ESPECIAL REQUERIDO POR LA ORDEN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1992 POR LA QUE SE MODIFICA LA DE 18 DE ENERO DE 1991, SOBRE INFORMACIÓN PÚBLICA PERIÓDICA DE LAS ENTIDADES EMISORAS DE VALORES ADMITIDOS A NEGOCIACIÓN EN BOLSAS DE VALORES.

RESOLUCIÓN DE 1 DE DICIEMBRE DE 1994, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA DE ELABORACIÓN DEL INFORME ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES DE SEGURO, SOLICITADO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE SEGUROS

RESOLUCIÓN DE 5 DE DICIEMBRE DE 1995, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA DE ELABORACIÓN DEL INFORME COMPLEMENTARIO, AL DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS COOPERATIVAS CON SECCIÓN DE CRÉDITO SOLICITADO POR DETERMINADAS ENTIDADES SUPERVISORAS

RESOLUCIÓN DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 1998, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, POR LA QUE SE ORDENA LA PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE APRUEBA LAS NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO. BOE número 234 del 30 de septiembre de 1998. Páginas desde 32568 a 32590

RESOLUCIÓN DE 26 DE FEBRERO DE 2003, DEL ICAC, POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE “HECHOS POSTERIORES” POR RESOLUCIÓN DEL ICAC DEL 27 DE MARZO DE 2002 (BOE, 26-07.2002). BOLETÍN Nº 49, DE MARZO DE 2002.

RESOLUCIÓN DE 25 DE JUNIO DE 2003, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA SOBRE “EL INFORME ESPECIAL REQUERIDO POR EL ARTÍCULO 3.6 DEL REAL DECRETO 1251/1999, DE 16 DE JULIO, SOBRE SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS, CONFORME A LA REDACCIÓN DADA POR EL REAL DECRETO 1412/2001

RESOLUCIÓN DE 26 DE JUNIO DE 2003, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA SOBRE “EL INFORME ESPECIAL RELATIVO A DETERMINADA INFORMACIÓN SEMESTRAL DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS (ARTÍCULO 20.5 DEL REAL DECRETO 1251/1999)”.

RESOLUCIÓN DE 16 DE JUNIO DE 2004, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA DE ELABORACIÓN DEL INFORME ESPECIAL SOBRE EXCLUSIÓN DEL DERECHO DE SUSCRIPCIÓN PREFERENTE EN EL SUPUESTO DEL ARTÍCULO 159 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS (ACTUALMENTE, ARTÍCULOS 308 Y 504 A 506 DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL)

RESOLUCIÓN DE 1 DE MARZO DE 2007, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA DE ELABORACIÓN DEL INFORME COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO.

RESOLUCIÓN DE 7 DE JULIO DE 2010, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA DE ELABORACIÓN DEL INFORME COMPLEMENTARIO AL DE AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS DE INVERSIÓN Y SUS GRUPOS.

RESOLUCIÓN DE 21 DE DICIEMBRE DE 2010, DE ICAC, POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE INFORMACIÓN COMPARATIVA: CIFRAS COMPARATIVAS Y CUENTAS ANUALES COMPARATIVAS (2010). BOE Nº 36, DE 11-02-2010.

RESOLUCIÓN DE 26 DE OCTUBRE DE 2011 DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE PUBLICA LA NORMA DE CONTROL CALIDAD INTERNO DE LOS AUDITORES DE CUENTAS Y SOCIEDADES DE AUDITORÍA. (2011). Recuperada en <http://www.icac.meh.es/documentos/resolucion26102011.pdf>

RESOLUCIÓN 26 DE OCTUBRE DE 2011: CON EL FIN DE LOGRAR LA CONSECUCCIÓN DE LOS OBJETIVOS QUE DEBE CUMPLIR EL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO DE TODO AUDITOR DE CUENTAS, LA CUAL SUSTITUYE LA RESOLUCIÓN DE 16 DE MARZO DE 1993, CONTENTIVA DE LA NORMA TÉCNICA SOBRE CONTROL DE CALIDAD RESOLUCIÓN DE 15 DE OCTUBRE DE 2013, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. (2013). BOICAC: 95. BOE: 13-11-2013

RESOLUCIÓN DE 20 DE DICIEMBRE DE 2013 DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE PUBLICA LA MODIFICACIÓN DE LA NORMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO DE LOS AUDITORES DE CUENTAS Y SOCIEDADES DE AUDITORÍA, PUBLICADA POR RESOLUCIÓN DE 26 DE OCTUBRE DE 2011

RESOLUCIÓN DE 20 DICIEMBRE DE 2013, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE PUBLICA LA MODIFICACIÓN DE LA NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO, PUBLICADA POR RESOLUCIÓN DE 31 DE MAYO DE 1993 (2013). Disponible en <http://www.icac.meh.es/Temp/20160818000147.pdf>

RESOLUCIÓN DE 20 DE MARZO DE 2014 DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (2014). Ministerio de Economía y Competitividad. Publicado en BOE núm. 81 de 03 de abril de 2014. Vigencia desde 04 de abril de 2014

RESOLUCIÓN DE 18 DE FEBRERO DE 2014, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, SOBRE EL PROCESO DE ADAPTACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA. Recuperado el 22/07/2022 en:
<file:///E:/Fiscalizacion/BOE-A-2014-2541%20adopcion%20nias%20en%20NASP.pdf>

RODRIGUEZ ARIZA, M. (2006) “La Contraloría General de los Estados Unidos. Funcionamiento y auditorías” Curso Internacional de Auditoría llevado a cabo en la Contraloría General de los Estados Unidos, en la sede situada en Washington DC (Distrito de Columbia) y publicado en *Revista Española de Control Externo*. Vol 8. Cuatrimestral (22-24). Editores: Tribunal de Cuentas

RICCHIUTE, D. (2005). *Auditing: Concepts and standards*. 8th. Ed. South-Western Publishing Co.US. ISBN-10: 0324226292

ROBLES, C. (2012). “AUDITORIA DE CUENTAS”. Apuntes de Clase Máster de Sistemas de Información y Análisis Contable. Universidad de Oviedo España

RODRIGUEZ, L. (2003). *Normas Internacionales de Contabilidad-US GAAP Armonización-Convergencia*. Presidente Asociación Interamericana de Contabilidad. Profesor Titular de Contabilidad y Gerencia Florida International University.

SAENZ DE UGARDE, I (2013) “Detroit: autopsia de una ciudad arruinada” Artículo del Diario.es publicado el 19 de julio de 2013. Disponible en:

https://www.eldiario.es/rastreador/Detroit-autopsia-ciudad-arruinada_6_155444460.html

SARITAMA TORRES, E, JARAMILLO PEDRERA, C, CUENCA JIMENEZ, M (2016) La auditoría forense, una herramienta de control en el sector público y privado del Ecuador. *Revista Académica Investigativa Sur Academia* No 5, Vol. 1 - Julio 2016 ISSN: 1390-9245. Recuperada el 05/03/2019 en:
<http://revistas.unl.edu.ec/index.php/suracademia/article/view/263>

SÁNCHEZ GÓMEZ A. (2005). *Definición genérica de auditoría y sus etapas*. Profesora de Auditoría en la Facultad de Contabilidad y Finanzas del Centro Universitario José Martí Pérez de Sancti Spíritus. Cuba. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/definicion-generica-auditoria-etapas/>

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION HISTORICAL SOCIETY (2002). *“Galería sobre el papel de la SEC en el Marco de Normas de Contabilidad”*. Disponible en: www.sechistorical.org › Galleries.

SINDICATURA DE CUENTAS DE CASTILLA-LA MANCHA (2012) Informe definitivo del Ayuntamiento de Balsa de Ves (Albacete) Ejercicios 2008, 2009 y 2010 (Publicado en DOCM N° 82, de 25/04/2012) Disponible en Cortes de Castilla La Mancha

SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA (2006) Informe 15/2006 Ayuntamiento de Badia del Vallés y Badia 2004 Promocions, SL Ejercicio 2004 Recuperada 28/11/2017 en: http://www.sindicatura.cat/reportssearcher/download/15_06_ca.pdf?reportId=48

SINDICATURA DE CUENTAS DE LA COMUNIDAD VALENCIANA (2011) Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Villena Ejercicio Presupuestario 2009, Recuperada El 06/06/2018 en: [www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/FAD3EC7FF28727AAC12579EC00397095/\\$file/09-VILL-C.pdf](http://www.sindicom.gva.es/web/informes.nsf/0/FAD3EC7FF28727AAC12579EC00397095/$file/09-VILL-C.pdf)

SINDICATURA DE CUENTAS DE LA COMUNIDAD VALENCIANA (2014) ISSAI-ES 100 PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO. Adaptación realizada el 10 de abril de 2014 por la Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Recuperado el 24/07/2022 en: <https://www.sindicom.gva.es/public/Attachment/2019/7/ISSAI-ES100CAS.pdf>

SINDICATURA DE CUENTAS DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS (2010) Informe definitivo de fiscalización Ayuntamiento de Pravia ejercicio 2007. Recuperado el 13/03/2013 en: <http://www.sindicastur.es/upload/informes/INFORMEDEFINITIVOAYUNPRAVIA072483.pdf>

SOLARES MENDIOLA, M (2004) “La Auditoría Superior de la Federación: antecedentes y perspectiva jurídica” Universidad Autónoma de México, Primera Edición 2004, Instituto de Investigaciones Jurídicas ISBN 970-32-44-4. Recuperada en: <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/1327-la-auditoria-superior-de-la-federacion-antecedentes-y-perspectiva-juridica>

SUÁREZ, A.S. (1991): *la Moderna auditoría. Un análisis conceptual y metodológico*, 1ª Edición, McGraw-Hill, Madrid, 1991

TADDEI, J. (2009) TESIS “LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA Y SU RELACIÓN CON LA GESTIÓN”. FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS MAESTRÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA UNIVERSIDAD DEL SALVADOR. Recuperado el 22/07/2022 en:

[file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20\(2\)/Downloads/P%C3%A1ginas_desdeTE](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/P%C3%A1ginas_desdeTE%20SIS_-_UNI%20060711-)

[SIS - UNI'0060711-
La Unidad de Auditor%3%ADa Interna y su relaci%3%B3n con la Gesti%
3%B3n.pdf](file:///C:/Users/saulduartel/Dropbox/PC%20(2)/Downloads/P%C3%A1ginas_desdeTE%20SIS_-_UNI%20060711-La%20Unidad%20de%20Auditor%C3%ADa%20Interna%20y%20su%20relaci%C3%B3n%20con%20la%20Gesti%C3%B3n.pdf)

TAMAYO Y TAMAYO, M. (2012) El proceso de la Investigación Científica. Editorial Limusa 5ta Edición México.

TECK-HEANG. L. & AZHAM MD, A. (2008). “The evolution of auditing: An analysis of the historical development.” *Journal of Modern Accounting and Auditing*. USA: Decreto 2008. Vol.4. No.12.Serial No.43. ISSN1548-6583.

THE FEDERAL RESERVE BOARD (1929). VERIFICATION OF FINANCIAL STATEMENTS (REVISED) Recuperado el 28/7/2022 en:

chrome-

extension://efaidnbmnnnibpcajpcgiclfefindmkaj/https://www.sechistorical.org/collection/papers/1920/1929_0501_VerificationFed.pdf

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. (2006). “*The Role of Auditing in Public Sector Governance.*” Supplemental Guidance. 2nd Edition Release Date: Jan. 2012. Global headquarters. Maitland Ave. Altamonte Springs, FL 32701 USA

TRIBUNAL DE CUENTAS. (2009). Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Torres de la Alameda (Madrid) 1996-1999. Recuperado el 01/04/2019 en:

<https://www.tcu.es/repositorio/8666dc57-86d4-4422-946b-1f173c731de6/I831.pdf>

TRIBUNAL DE CUENTAS. (2022) Relaciones con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Recuperado el 22/07/2022 en:

[https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/relaciones-externas/relaciones-
institucionales/relaciones-con-ocex/index.html](https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/relaciones-externas/relaciones-institucionales/relaciones-con-ocex/index.html)

TRIBUNAL DE CUENTAS. (2013). “*Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas*”. Recuperado el 01/05/2019 en:

[https://www.tcu.es/tribunal-de-
cuentas/export/sites/default/.galleries/pdf/NormasManuales/Normas-Fiscalizacion-
TCu.pdf](https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.galleries/pdf/NormasManuales/Normas-Fiscalizacion-TCu.pdf)

TRIBUNAL DE CUENTAS. (2015). “*MANUAL DE PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN DE REGULARIDAD*” Recuperado el 17/02/2021 en:

[https://www.tcu.es/tribunal-de-
cuentas/export/sites/default/.galleries/pdf/NormasManuales/ManualProce-
dimientosFiscalizacionRegularidad.pdf](https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.galleries/pdf/NormasManuales/ManualProcedimientosFiscalizacionRegularidad.pdf)

TRIBUNAL DE CUENTAS. (2018). “EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS COORDINAN SUS PROGRAMAS DE FISCALIZACIÓN DE 2019 PARA POTENCIAR EL CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO” Recuperado el 20/11/2018 en:

<https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/sala-de-prensa/noticias/EL-TRIBUNAL-DE-CUENTAS-Y-LOS-ORGANOS-DE-CONTROL-EXTERNO-DE-LAS-COMUNIDADES-AUTONOMAS-COORDINAN-SUS-PROGRAMAS-DE-FISCALIZACION-DE-2019-PARA-POTENCIAR-EL-CONTROL-EN-EL-SECTOR-PUBLICO/>

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO. (1998). *Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI*. Prof. Dr. Bernhard Friedmann presidente Tribunal de Cuentas Europeo. Luxemburgo

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO. (2019a) Evolución Histórica del Tribunal de Cuentas. Recuperada 14/01/2019 en:

<https://www.eca.europa.eu/es/Pages/History.aspx>

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO. (2019b) Actividades del Tribunas de Cuentas Recuperada 15/01/2019 en:

<https://www.eca.europa.eu/en/Pages/AuditingActivities.aspx>

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO. (2019c) Estrategia del Tribunal de Cuentas de Europa 2018-2020. Recuperada 15/01/2019 en:

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/STRATEGY2018-2020/STRATEGY2018-2020_ES.pdf

TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS (2011). Informe de Fiscalización Ayuntamiento de Igorre ejercicio 2008. Recuperado el 05/05/2018 en:

<http://www.txostenak.es/pdf/Igorre2008.pdf>

TORRES PRADAS, L. y BRUSCA ALIJARDE, I. (1995). “Auditarla y Fiscalización de las Sociedades Estatales por los Órganos de Control Externo en España Iberoamérica”. En Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXIV, n. 84 abril-junio 1995. p.p. 749-773

TRIBUNAL DE CUENTAS. (2018). “Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas” Recuperado el 20/01/2019 en:

www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/relaciones-externas/.../relaciones-con-ocex/

UNIDAD DE EVALUACIÓN Y CONTROL, COMISIÓN DE VIGILANCIA DE LA AUDITORIA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, (2005) *FISCALIZACIÓN SUPERIOR COMPARADA Una aproximación al estudio de los modelos de fiscalización superior en el mundo*. Volumen 1 Biblioteca de Fiscalización Superior

UNION EUROPEA. (2019) TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO TCE “Visión general” Recuperada 11/01/2019 en:

https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_es

VALENCIA PLAZA (2016) La confianza en los políticos españoles se desploma en 30 puntos durante la crisis. Confianza en la gente en general y percepción de la corrupción en los países europeos 2014 Fuente: European Social Survey Recuperada 12/07/2018 en:

<https://valenciaplaza.com/la-confianza-en-los-politicos-espanoles-se-desploma-en-30-puntos-durante-la-crisis>

VAN KOOTEN, G. (1980). “Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas” en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. 9. Nº 31. pp. 73-90.

VARA ROJAS, R. (2017) “Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas” Algunas Reflexiones sobre las NAGAS. Contador Público, docente de la Facultad de Ciencias Administrativas y Contables de la Universidad Peruana Los Andes, del curso de Auditoría Gubernamental, ex docente de la Universidad Continental y de la Universidad Autónoma del Perú. pp.1-13

Recuperado el 23/07/2022 en:

chrome-

extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://rogervara.files.wordpress.com/2017/10/las-normas-de-auditorc3ada-generalmente-aceptadas.pdf

VELASQUEZ, M. G. (2006) *Ética en los negocios. Conceptos y Casos*. México: Editorial Pearson, Sexta edición.

YAMAMOTO, h. (2007). *Instrumentos de control parlamentario. Estudio comparativo de 88 parlamentos nacionales*. Suiza: Copyright © Inter-Parliamentary Union 2007. ISBN: 978-92-9142-352-1

ANEXO I Modelos de certificados e informes de auditoría

I. MODELOS DE CERTIFICADOS

Informe de los auditores de cuentas de la Oakes Tirrill (1896)

Modelo de Certificado 1 Para el Sector Privado

Frank Broaker

Richard M. Chapman

BROAKER & CHAPMAN

Public Accountants V. Auditors

Miembros de American Association

Of Public Accountants

150 Nassau Street, New York

29 de febrero de 1896

Oakes Tirrill

39 Dey Street

New York

Muy señor nuestro:

Hemos revisado sus transacciones empresariales relativas a la producción y venta de Máquinas de Gas Tirrill y transacciones en gasolina, Materiales y suministros Diversos, por el periodo de tres años que se inició el 1 de enero de 1893 y finalizó el 31 de diciembre de 1895, ambos inclusive, y tenemos que informarle lo siguiente:

Los datos que nos han proporcionado para realizar esta investigación consistieron solamente en sus libros de cheques donde se registran las cantidades ingresadas y retiradas del Chasham National Bank, y los Cuadernillos de las facturas debitadas a los Clientes, siendo necesario mencionar que durante todo el periodo no se han llevado libros. En el sentido más amplio del término, sus registros han carecido de un Libro de Caja, de un Diario, de un Libro de Facturación o de cualquier otro registro contable que facilitase datos, siendo costumbre la de distribuir los datos de cada asunto de ese periodo, utilizando sobres como receptáculos que eran destruidos o eliminados cuando ya habían sido utilizados para redactar, preparar y entregar todas las facturas.

El objeto de esta investigación fue principalmente determinar el Beneficio Neto del negocio para el periodo arriba citado y consecuentemente hemos preparado Cuentas de Pérdidas y Ganancias de los años 1893, 1894 y 1895, mostrando como se han obtenido los beneficios y considerando el alcance limitado de los datos que nos han suministrado hemos podido llegar, contando con su paciente cooperación y la de su Supervisor Sr. J.P. Wilson, a unos resultados más satisfactorios y correctos de lo que preveíamos en un principio, y de rendir las siguientes cuentas en la seguridad de que serán halladas claras y explícitas.

La cuidadosa investigación y el profundo examen de todos los detalles necesarios para la preparación de las cuentas mencionadas anteriormente nos ha servido para familiarizarnos suficientemente con los datos relativos a los Activos y Pasivos como para permitirnos preparar un Balance de Situación del negocio al 31 de diciembre de 1895, junto con las Cédulas soporte del Balance de Situación a dicha fecha, hasta ahora dispersos indiscriminadamente en los cuadernillos se encontraran ordenados alfabéticamente y donde aparecen varios adeudos separados contra el mismo cliente se han agrupado juntos para mejor referencia sobre la misma cuenta, y los Efectos a Cobrar aparecen en Cédula distinta, ordenados de la misma manera.

Todos los importes fallidos y dudosos a cobrar de Clientes, o de Letras impagadas, han sido cancelados con cargo a los beneficios del año en el cual se originaron las transacciones originales, aunque nosotros, no obstante, le hemos proporcionado cédulas completas de tal manera que en el caso de que alguno se cobrase, ya sea de todo o en parte, se disponga de los detalles necesarios. Un registro de este se presenta a efectos de referencia.

En el índice que precede a este informe podrá encontrar las páginas en las que se incluyen las diversas Cédulas del negocio, los estados financieros y el inventario.

Sin nada más que decir, nos despedimos.

Saludándole atentamente.

Modelo de Certificado 2 para el Sector Privado

Boston, 21 de Marzo de 1881

Por el presente certifico que he auditado los libros y cuentas del Tesorero de la National Bell Telephone Company, desde el 1 de Marzo de 1880, y los libros y cuentas de American Bell Telephone Company desde su inicio en Mayo de 1881, a saber: -

Los libros de caja, sus débitos y créditos, los asientos, los traspasos, el libro de existencias, las cuentas bancarias, balances de comprobación y el efectivo en caja.

En mis investigaciones todo lo anterior lo he encontrado correcto y todos los pagos registrados en los libros de caja están soportados por documentos aprobados y los libros se llevan con exactitud.

Charles T. Plimpton, Auditor

Modelo de Certificado 3 para el Sector Privado (1929)

*He examinado las cuentas de la compañía.....por el periodo de.....a.....
 Certifico que el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias adjuntos, en mi
 opinión, reflejan la situación financiera de la compañía al..... y los resultados de
 operaciones del período.*

II. MODELOS DE INFORMES PARA EL SECTOR PRIVADO**Modelo 1 de informe de auditoría (1931)**

Hemos examinado las cuentas de la compañía ABC del año terminado el 31 de Diciembre de 1931. En nuestra opinión el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias adjuntas reflejan la situación financiera de la compañía al 31 de Diciembre de 1931 y los resultados de sus operaciones del año terminado en dicha fecha.

Modelo 2 de informe de auditoría sobre cuentas anuales

(Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants – 1936)

A la Compañía XYZ:

Hemos realizado un examen del balance de situación de la Compañía XYZ al 31 de Diciembre de 1935 y del estado de pérdidas y ganancias y reservas del ejercicio 1935. En relación de este, examinamos o comprobamos los registros contables de la Compañía y otra evidencia demostrativa y obtuvimos información y explicaciones de los directores y empleados de la compañía; también efectuamos una revisión general de los métodos contables y de las cuentas de ingresos y gastos del ejercicio, pero no realizamos una auditoría detallada de las transacciones.

En nuestra opinión, basada en dicho examen, el balance de situación y el correspondiente estado de pérdidas y ganancias y reservas adjuntas presentan fielmente, de acuerdo con los principios de contabilidad aceptados uniformemente mantenidos por la Compañía XYZ durante el ejercicio examinado, su situación al 31 de Diciembre de 1936 y los resultados de sus operaciones durante el ejercicio.

NOTAS

1. *Antes de firmar un informe del tipo sugerido, el auditor debe satisfacerse de que su examen ha sido adecuado y de que está conforme los principios descritos en ese boletín.*
2. *El informe debe dirigirse al consejo de administración de la compañía o a los accionistas, si el nombramiento lo han hecho estos últimos.*
3. *La declaración de lo que se ha examinado debería ser coincidente, naturalmente, con los títulos de las cuentas anuales o estados sobre los que se está informando.*
4. *En el segundo párrafo puede mencionarse cualquier forma especial de confirmación:
 Por ejemplo, “incluyendo confirmación de bancos y valores mobiliarios mediante inspección o gracias a certificados de los depositarios”.*

5. *Este certificado es apropiado solamente si la contabilidad durante el ejercicio se ha aplicado uniformemente en relación con la del ejercicio anterior. Si ha habido cualquier cambio importante, ya sea en los principios contables o en la manera de aplicarlos, debe indicarse la naturaleza de este.*
6. *El modelo de informe debe ser modificado cuando sea necesario incluir salvedades, reservas o explicaciones complementarias.*

Modelo 3 de informe corto u opinión de cuentas independiente

Al Consejo de Administración (o Accionistas) de la compañía XYZ:

Hemos examinado el balance de situación de la Compañía XYZ al 30 de Abril de 1939 y los estados de pérdidas y ganancias y reservas del ejercicio fiscal terminado en dicha fecha, hemos revisado el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin realizar una auditoría detallada de las transacciones, hemos examinado o comprobado los registros contables de la compañía y otra evidencia acreditativa, con los métodos y con el alcance que estimamos apropiado.

En nuestra opinión, el balance de situación y los estados de pérdidas y ganancias y reservas adjuntos presentan fielmente la situación de la Compañía XYZ al 30 de Abril de 1939 y los resultados de sus operaciones del ejercicio fiscal terminado en dicha fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados con una base uniforme con los del ejercicio anterior.

Modelo 4 de informe corto del auditor de cuentas

Al Consejo de Administración (o Accionistas) de la compañía XYZ:

Hemos examinado el balance de situación de la compañía XYZ al 28 de febrero de 1941 y los estados de pérdidas y ganancias y reservas del año terminado en dicha fecha, hemos revisado el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin realizar una auditoría detallada de las transacciones, hemos examinado o comprobado los registros contables de la compañía y otra evidencia demostrativa, con los métodos y con el alcance que estimamos apropiado. Nuestro examen se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias e incluyó todos los procedimientos que consideramos necesarios.

En nuestra opinión, el balance de situación y los estados de pérdidas y ganancias y reservas adjuntos presentan fielmente la situación de la Compañía XYZ al 28 de Febrero de 1941 y los resultados de sus operaciones del año terminado en dicha fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados con una base uniforme con los del ejercicio anterior.

Modelo 5 de informe corto del auditor de cuentas - SAP núm. 24 (1948)

Hemos examinado el balance de situación de la Compañía X al 31 de Diciembre de 19... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y reservas del año terminado en dicha fecha. Nuestro examen se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó las pruebas de los registros contables y demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, el balance de situación y los estados de pérdidas y ganancias y reservas adjuntos presentan fielmente la situación financiera de la Compañía X al 31 de Diciembre de 19... y los resultados de sus operaciones del año terminado en dicha fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados con una base uniforme con los del ejercicio anterior.

Modelo 6 Informe con salvedad por incumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados (1955)

Sr ABC:

Hemos examinado el balance de situación al 31 de Diciembre de 1955 de la granja de vacas que Ud. Gestiona en forma de empresa individual bajo el nombre de Granja C, y la correspondiente cuenta de pérdidas y ganancias del año terminado en dicha fecha. Nuestro examen se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó las pruebas de los registros contables y demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

Al 31 de Diciembre de 1955 sus empleados realizaron un inventario de ganado destinado a la venta, que fue valorado por ellos a precios de "mercado de granjas", los cuales son precios de venta en el mercado más cercano menos un coste de comercialización estimado. Efectuamos pruebas tanto de las cantidades como de los precios.

Las cuentas anuales no incluyen el sueldo del propietario ni el impuesto sobre beneficios que pueda ser pagado por él sobre el beneficio de la granja.

En nuestra opinión, excepto por el coste de los cultivos que se desarrollan que no está segregado de otros gastos y por lo tanto no se incluye ninguna valoración por el crecimiento anual (...) plantas en cuatro acres, los adjuntos balance de situación y cuenta de pérdidas y ganancias presentan fielmente la situación financiera de la empresa al 31 de Diciembre de 1955 y los resultados de sus operaciones del año terminado en dicha fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados con una base uniforme con los del ejercicio anterior.

Modelo 7 de informe corto del auditor de cuentas –SAP núm. 50(1971)

Hemos examinado el balance de situación de la Compañía X al 31 de Diciembre de 19... y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias y reservas y de origen y aplicación de fondos del año terminado en dicha fecha. Nuestro examen se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyo las pruebas de los registros contables y demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas presentan fielmente la situación financiera de la Compañía X al 31 de Diciembre de 19..., los resultados de sus operaciones y los orígenes y aplicaciones de sus fondos del año terminado en dicha fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados uniformemente con los del ejercicio anterior.

Modelo 8 del Informe del auditor Independiente

Hemos auditado el balance de situación adjunto de la Compañía X al 31 de Diciembre de 19xx y los correspondientes estados de pérdidas y ganancias, de reservas y de flujos de tesorería del año terminado en la misma fecha. Estas cuentas anuales son responsabilidad de la dirección de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estas cuentas anuales basada en nuestra auditoría.

Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dichas normas requieren que planifiquemos y efectuemos la auditoría para obtener seguridad razonable acerca de si las cuentas anuales están libres de equivocaciones importantes. Una auditoría incluye examinar, gracias a pruebas selectivas, la evidencia que acredite los importes y las informaciones contenidas en las cuentas anuales. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes efectuadas por la dirección, así como la presentación global de las cuentas anuales. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas presentan fielmente, en todos los aspectos significativos, la situación financiera de la Compañía X al 31 de Diciembre de 19xx, los resultados de sus operaciones y sus flujos de tesorería del año terminado en la misma fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

(Firma)

(Fecha)

Modelo de Informe 9 de un Despacho Independiente de Contador Público Registrado

Párrafo introductorio.

Hemos auditado los balances generales adjuntos de Westbrook Company, INC., al 31 de diciembre de 2005 y 2004 y los estados de resultados relativos, capital social, ingresos completos y flujos de efectivo de cada uno de los años de un periodo de tres que concluyeron el 31 de diciembre de 2005. También hemos auditado las aserciones de la administración incluidas en el informe de la dirección adjunto sobre la eficacia del control interno que la empresa Westbrook Company, Inc., mantuvo sobre los informes financieros al 31 de diciembre de 2005, con base a los criterios establecidos en Internal Control Integrated Framework emitido por el Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (COSO, Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway). Estos estados financieros son responsabilidad de la dirección de la compañía. Además, es responsable de mantener un control interno eficaz sobre los informes financieros y de la evaluación de la eficacia del control interno sobre los estados financieros. Nuestra responsabilidad es emitir una opinión sobre dichos estados financieros, sobre la evaluación de la dirección y sobre la eficacia del control interno de la compañía sobre los informes financieros con base en nuestras auditorías.

Párrafo sobre el alcance.

Hemos concluido nuestras auditorías de acuerdo con las normas del Public Company Accounting Oversight Board de Estados Unidos. Dichas normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría para tener la seguridad razonable sobre el hecho de que los estados financieros estén libres de errores apreciables y que el control interno eficaz sobre los informes financieros se mantuvo en todos los aspectos pertinentes. Nuestra auditoría de los estados financieros incluye el examen, sobre bases de prueba, evidencias que soporten los montos y las revelaciones en los estados financieros, evaluación de los principios de contabilidad utilizados y los cálculos significativos que hizo la dirección, así como evaluar la presentación global de los estados financieros. Nuestra auditoría de control interno sobre los informes financieros incluye el resultado del conocimiento del control interno sobre los informes financieros, de la evaluación de la dirección, de la prueba y evaluación del diseño y de la eficacia operativa del control interno, y realizar otros procedimientos que consideremos necesarios en diferentes circunstancias. Creemos que nuestras auditorías proporcionan una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

Párrafo de definición.

El control interno de una compañía sobre los informes financieros es un proceso diseñado para proveer un nivel de seguridad razonable con respecto a la confiabilidad de un informe financiero y la preparación de los estados financieros con fines externos de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. El control interno de una compañía sobre los informes financieros incluye las políticas y procedimientos que 1) pertenecen al mantenimiento de los registros que, en detalle razonable, reflejan en forma precisa y objetiva las operaciones y disposiciones de los activos de la compañía; 2) proporcionen una seguridad razonable de que las operaciones se registran de una manera que permite la preparación de unos estados financieros de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y que los recibos y erogaciones de la compañía sólo se realizan previa autorización de la administración y dirección de la misma; y 3) proveer una certeza razonable con respecto a la prevención o a la detección oportuna de adquisiciones, usos o disposiciones no autorizadas de los activos de la compañía que pudieran tener un efecto sustancial en los estados financieros.

Párrafo con limitaciones inherentes.

Debido a sus limitaciones inherentes, el control interno sobre los informes financieros puede no prevenir o detectar errores. Además, las proyecciones de cualquier evaluación sobre la eficacia en periodos futuros están sujetas al riesgo de que el control interno pueda ser inadecuado debido a los cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento con las políticas y procedimientos se deteriore.

Párrafo de opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros mencionados presentan de manera objetiva, en todos los aspectos sustanciales, la posición financiera de Westbrook Company, Inc., al 31 de diciembre de 2005 y 2004, y los resultados de operaciones y sus flujos de efectivo de cada uno de los años de un periodo de tres que concluyen el 31 de diciembre de 2005, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos. Además, en nuestra opinión, la administración de Westbrook Company mantuvo un control interno eficaz sobre los informes financieros al 31 de diciembre de 2005, lo cual consta de forma objetiva, en todos los aspectos sustanciales, con base en los criterios establecidos en el Internal Control-Integrated Framework emitidos por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

Por último, se presenta el modelo de informe 10 de la NIA 700

DICTAMEN DEL AUDITOR

(DESTINATARIO APROPIADO)

Hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20x1 y los estados de resultados y de flujos de efectivo que le son relativas por el año que terminó en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre esos estados financieros con base en nuestra auditoría.

Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas selectivas, la evidencia que soporta los montos y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad usados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de (o “presentan razonablemente, respecto de todo lo importante”) la posición financiera de la compañía al 31 de diciembre de 20x 1, y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo para el año que terminó en esa fecha de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o título del marco de referencia para informes financieros con referencia al país de origen) (y cumplen con...).

AUDITOR

Fecha

Dirección

ANEXO 2 Tablas

Tabla N° 1 Plan Estratégico INTOSAI 2017-2022

Tabla 2: Plan Estratégico INTOSAI 2017-2022

Prioridades estratégicas de la INTOSAI para el período 2017-2022
Prioridad transversal 1- Promover y apoyar la independencia de las EFS
Prioridad transversal 2- Contribuir al seguimiento y revisión de los ODS en el contexto de los esfuerzos de desarrollo sostenible específicos de cada nación y los mandatos de cada una de las EFS
Prioridad transversal 3- Garantizar el desarrollo y la coordinación eficaces entre el establecimiento de normas, el desarrollo de capacidades y el intercambio de conocimientos para apoyar a las EFS y mejorar su desempeño y eficacia
Prioridad transversal 4- Crear una INTOSAI ágil y estratégica que esté alerta y capacitada para responder a los riesgos y oportunidades internacionales emergentes
Prioridad transversal 5- Desarrollar, aprovechar y facilitar la cooperación y el profesionalismo entre las organizaciones regionales de la INTOSAI.

Fuente: Elaboración propia con base en INTOSAI (2017)

Tabla 3: Listado de NIAS a Nivel Internacional

Listado de NIAS a Nivel Internacional

NOMBRE	DESCRIPCIÓN
NIA 200-299	Referidas a las responsabilidades y principios generales:
NIA 200	Objetivos globales del auditor independiente
NIA 210	Acuerdo de los términos de encargo de auditoría
NIA 220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros
NIA 230	Documentación de la Auditoría
NIA 240	Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una Auditoría de Estados Financieros
NIA 250 (Revisada)	Consideración de Leyes y Regulaciones en una Auditoría de Estados Financieros
NIA 260 (Revisada)	Comunicación con los encargados del gobierno corporativo
NIA 265	Comunicación de deficiencias en el Control Interno a los encargados del Gobierno Corporativo y a la Administración
NIA 300-499	Referidas a la Evaluación del Riesgo y Respuesta a la Evaluación de los Riesgos
NIA 300	Planeación de una Auditoría de Estados Financieros
NIA 315 (Revisada en 2013)	Identificación y Evaluación de los Riesgos de error Material mediante el entendimiento de la Entidad y su Entorno
NIA 320	Importancia relativa en la planeación y realización de una Auditoría

NIA 330	Respuesta del Auditor a los Riesgos Evaluados
NIA 402	Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que usa una Organización de Servicios
NIA 450	Evaluación de las representaciones erróneas identificadas durante la Auditoría
NIA 500-599	Referidas a la Evidencia en la Auditoría
NIA 500	Evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros
NIA 501	Evidencia de Auditoría – consideraciones específicas para partidas seleccionadas
NIA 505	Procedimientos de confirmación externa
NIA 510	Trabajos Iniciales de Auditoría – Saldos Iniciales
NIA 520	Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos
NIA 530	Muestreo de auditoría en la realización de procedimientos
NIA 540	Auditoría de Estimaciones Contables, incluyendo Estimaciones Contables del Valor Razonable, y Revelaciones relacionadas
NIA 550	Relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría
NIA 560	Respecto a los hechos posteriores al cierre
NIA 570 (Revisada)	Negocio en Marcha
NIA 580	Declaraciones Escritas
NIA 600-699	Referidas a la utilización del trabajo de otros
NIA 600	Consideraciones Especiales - Auditorías de Estados Financieros de Grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes)
NIA 610 (Revisada 2013)	Uso del trabajo de Auditores Externos
NIA 620	Uso del trabajo de un Experto
NIA 700-799	Referida a Conclusiones de Auditoría e Informes
NIA 700 (Revisada)	Formación de una opinión y dictamen sobre los estados financieros
NIA 705 (Revisada)	Modificaciones a la Opinión en el Dictamen del Auditor Independiente
NIA 706 (Revisada)	Párrafos de énfasis y párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor independiente

NIA 710	Información Comparativa – Cifras correspondientes y Estados Financieros Comparativos
NIA 720	Responsabilidades del Auditor relacionadas con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
NIA 800-899	Referidas a Áreas Especializadas
NIA 800 (Revisada) (2015)	Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
NIA 805 (Revisada) (2015)	Consideraciones especiales - Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero
NIA 810(Revisada)	Compromisos para el Informe Resumido de los Estados Financieros

Fuente: Elaboración propia con base en la página del IFAC <https://www.ifac.org/>

Tabla 4: Normativa General de la Auditoría Nacional Privada en España

ASPECTOS	CONTENIDOS
Base Legal	1. Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (...)
	2. Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (el texto no recoge las modificaciones de la Ley 12/2010)
	3. Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.
	4. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
	5. Reglamento de Auditoría de Cuentas (Vigente) Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba este.
	6. Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 29 de octubre de 2012.
Normas Técnicas Generales de Auditoría	1. Resolución de 19 de enero de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas técnicas de Auditoría.
	2. Resolución de 16 de marzo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad.
	3. Resolución de 31 de mayo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento
	4. Resolución de 1 de septiembre de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno
	5. Resolución de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas
	6. Resolución de 14 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de "importancia relativa"
	7. Resolución de 15 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la "Carta

Normas Técnicas Generales de Auditor	de Manifestaciones de la Dirección"
	8. Resolución de 16 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la "Contrato de Auditoría o Carta de encargo"
	9. Resolución de 17 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el "efecto 2000"
	10. Resolución de 26 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se hace pública la norma Técnica de Auditoría sobre "Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada".
	11. Resolución de 24 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre "Estimaciones Contables"
	12. Resolución de 15 de junio de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Errores e Irregularidades
	13. Resolución de 26 de septiembre de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "consideración del trabajo realizado por auditoría interna"
	14. Resolución de 26 de febrero de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "hechos posteriores".
	15. Resolución de 25 de marzo de 2004, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "los saldos de apertura en una primera auditoría"
	16. Resolución de 26 de marzo de 2004, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración.
	17. Resolución de 23 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "la auditoría de cuentas en entornos informatizados"
	18. Resolución de 24 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "Confirmaciones de terceros"
	19. Resolución de 21 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "utilización de técnicas de muestreo y de otros procedimientos de comprobación selectiva"
	20. Resolución de 22 de diciembre de 2004 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas"
	21. Resolución de 19 de septiembre de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la se publica la Norma Técnica de Auditoría de" Evidencia de Auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas."
	22. Resolución de 7 de octubre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el "valor

Normas Técnicas Generales de Auditor	razonable”
	23. Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas.
	24. Resolución de 21 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991.
	25. Resolución de 27 de junio de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”.
	26. Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
	27. Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES)
	28. Resolución de 20 diciembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de la Norma Técnica de Auditoría sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, publicada por Resolución de 31 de mayo de 1993.
	29. Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”, publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
	30. Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos.
	31. Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
	32. Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES)

Fuente: Elaboración propia (con base en los Boletines oficiales del Estado y en los BOICAC correspondiente a la fecha respectiva de cada publicación)

Tabla 5: Resoluciones del ICAC 1994-2010 sobre trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales, en el Boletín de ICAC (2013)

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Resolución de 28 de julio de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992 por la que se modifica la de 18 de enero de 1991, sobre información pública periódica de las Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Resolución de 1 de diciembre de 1994, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las entidades de seguro, solicitado por la Dirección General de Seguros.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Resolución de 5 de diciembre de 1995, del Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del informe complementario, al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito solicitado por determinadas Entidades Supervisoras.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Resolución de 25 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre “el informe especial requerido por el artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001”.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Resolución de 26 de junio de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre “el informe especial relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999)”.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Resolución de 1 de marzo de 2007, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Entidades de Crédito.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Resolución de 7 de julio de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Empresas de Servicios de Inversión y sus Grupos
<ul style="list-style-type: none"> ▪ En relación a las Normas Técnicas sobre trabajos de auditoría de cuentas específicos exigidos por la legislación mercantil, El Boletín de ICAC (2013) estableció la Resolución de 27 de julio de 1992, por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital con cargo a reservas, en el supuesto establecido en el artículo 157 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (actualmente, artículo 303 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

Elaboración propia: con base en las resoluciones del ICAC 1994-2010 Trabajos específicos relacionados con la auditoría de cuentas anuales

Tabla 6: Órganos Autonómicos Españoles de Control Externo

ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO	FECHA DE CREACIÓN	PÁGINA WEB DEL ÓRGANO DE CONTROL, O FUENTE DE INFORMACIÓN. (CONSULTADAS 21-10-2015)
Audiencia de Cuentas de Canarias	Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias (B.O.C. 64, de 8.5.1989; c.e. B.O.C. 104, de 2.8.1989)	http://www.acuentascanarias.org/sites/default/files/Ley%20ACC.pdf
Cámara de Cuentas de Aragón	Ley 10/2001, de 18 de junio. Ley 11/2009, de 30 de diciembre. Entra en funcionamiento en 2010.	http://www.camaracuentasaracon.es/documents/10157/b6ef72ef-c7a8-47ff-a19b-569f5f675232
Cámara de Cuentas de Andalucía	Se crea por Ley 1/1988 de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía.	http://www.ccuentas.es/files/download/doc/1436444080-ley-cca-textoconsolidado.pdf
Cámara de Cuentas de Madrid	fue creada por Ley 11/1999, de 29 de abril	http://www.madrid.org/camaradecuentas/attachments/005_Ley%2011_1999%20.pdf
Cámara de Comptos de Navarra/Nafarroako Comptos Ganbera	En 1365 se fundó en 1980 se aprobó la Norma de Restablecimiento de la Cámara de Comptos. Empieza operar en 1981	http://camaradecomptos.navarra.es/presentacion.html
Consejo de Cuentas de Castilla y León	Creado por la Ley 2/2002, de 9 de abril. Funcionamiento 2004	http://www.consejodecuentas.es/es/presentacion
Consello de Contas de Galicia	Creado por Ley Orgánica 1/1981, del 6 de abril, del Estatuto de Autonomía de Galicia. La Ley de Galicia 6/1985 regula su organización. Modificada luego por la Ley 4/1986, del 26 diciembre. Inicio 1-3-1991	http://www.ccontasgalicia.es/ http://www.informesocex.es/pag/camara-galicia/
Sindicatura de Comptes de Catalunya	Institución creada al amparo del Estatuto de autonomía de 1979. En funcionamiento desde 1984.	http://www.sindicatura.cat/es/
Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana	Se originó por la Ley 6/1985, de 11 de mayo	http://www.sindicom.gva.es/web/wd/web.nsf/documento/instituciones
Sindicatura de Comptes de les Illes Balears	Ley 4/2004 de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de las Illes Balears. Revisión vigente enero 2013	http://www.sindicaturaib.org/sincomfront/seccion.htm?id=100
Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias	Creado por el Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias, regulado por la ley 3/2003 de 24 de marzo y constituido el 21 de abril de 2005	http://www.sindicatur.es/es/lasindicatura/bienvenida.asp
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas/Herri-Kontuen Euskal Epaitegia	Creado el 5 de febrero de 1988 por Ley del Parlamento Vasco	http://web.tvcp.org/es/

Fuente: Elaboración propia. Con base en las páginas web de los OCEX

Tabla 7: Normas Técnicas y Circulares que conforman el marco normativo para la práctica de la auditoría en el ámbito del sector público estatal español

NORMAS		Fecha de aprobación
NORMAS DE CARÁCTER GENERAL	Normas de Auditoría del Sector Público (NASP).	14/02/1997
	Circular 1/2009, sobre control financiero permanente.	16/09/2009
	Circular 2/2009, sobre auditoría pública.	16/09/2009
	Norma técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero	23/11/1999
	Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero.	11/06/2002
	Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas.	11/04/2007
NORMAS RELATIVAS A LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES	Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas anuales realizadas por la IGAE	11/04/2007
	Norma Técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas emitidos por la IGAE.	21/11/2002
	Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la IGAE, sustituyendo la aprobada el 08/03/2005	11/11/2013
NORMAS SOBRE AUDITORÍAS ESPECÍFICAS PREVISTAS EN LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA	Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos.	14/03/2003
	Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal.	14/03/2003

Fuente: Elaboración propia (Con base en Polo y Martín, 2008)

Tabla 8: NIAS de los Informes de Auditoría emitidas por el IAASB

NIA 700-799	Referida a Conclusiones de Auditoría e Informes
NIA 700	Formación de una opinión y dictamen sobre los estados financieros
NIA 705	Modificaciones a la Opinión en el Dictamen del Auditor Independiente
NIA 706	Párrafos de énfasis y párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor independiente
NIA 710	Información Comparativa — Cifras correspondientes y Estados Financieros Comparativos
NIA 720	Responsabilidades del Auditor relacionadas con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
NIA 800-899	Referidas a Áreas Especializadas
NIA 800 (Revisada) (2015)	Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
NIA 805 (Revisada) (2015)	Consideraciones especiales - Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero
NIA 810	Compromisos para el Informe Resumido de los Estados Financieros

Fuente: Elaboración propia con base en la página Web del IFAC

Tabla 9: Modo del juicio del auditor sobre la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos sobre los estados financieros, afecta el tipo de opinión a expresar

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material, pero no generalizado	Material y generalizado
Los Estados Financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con Salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con Salvedades	Denegación de opinión o abstención

Fuente: NIA-ES 705 del 15 de octubre de 2013

Tabla 10: Normativa que desarrolla el Informe de Auditoría privada en España

AÑO	APROBADA POR	NORMATIVA	ASPECTOS RESALTANTES
1988	CORTES GENERALES	Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas (LAC) Ya derogada	Gracias a la reforma de la legislación mercantil se impulsó un gran desarrollo en la auditoría de cuentas: se estableció la obligación que tienen las sociedades mercantiles de someter sus cuentas anuales a la revisión de un auditor independiente y depositarlas, junto con el informe de auditoría, en el Registro Mercantil.
1991	ICAC	Resolución de 19 de enero de 1991 del presidente del ICAC	Introduce normas sobre los informes y además contiene algunos modelos de informes que tienen la finalidad de: a) Orientar al auditor de cuentas, y b) Conseguir la máxima uniformidad de redacción al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales.
2010	CORTES GENERALES	Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.	Artículo 1 redactado por el apartado uno del artículo único 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. El artículo 2 se modifica para recoger la nueva configuración del contenido mínimo del informe de auditoría más acorde con el contemplado en los artículos 51 bis de la Directiva 78/660/CEE relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y 37.2 de la VII Directiva 83/349/CEE, relativa a las cuentas anuales consolidadas. Con esta actuación se ajusta dicho contenido al modelo de informe de auditoría que adopte la Unión Europea, al amparo de la Directiva 2006/43/CE, que favorezca la comparabilidad en el entorno económico internacional.
2010	ICAC	Resolución de 21 de diciembre del ICAC	Norma Técnica de Auditoría sobre información comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales

			comparativas (BOE N° 33 de 11 de febrero)
2011	PODER LEGISLATIVO	Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.	Objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final segunda 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. Este recoge las modificaciones derivadas de los textos legales citados en un texto único en un cuerpo único y sistemático en el que se incluya toda la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas. En su artículo 3 trata del contenido del informe de auditoría
2011	PODER LEGISLATIVO	Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, 1/2011, de 1 de julio	Este reglamento trata de la actividad auditora, los requisitos de acceso al ejercicio, su ejercicio, independencia del auditor e infracciones entre otros aspectos. De acuerdo con lo establecido en el artículo 3.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 julio de 2011 En la sección 2ª de la auditoría de cuentas. En su artículo 5 habla del contenido del informe de auditoría de cuentas.
2013	ICAC	NIA 700 ES Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013	Luego, la NIA 700 ES, es adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)
2014	EL PARLAMENTO EUROPEO Y EL CONSEJO DE LA UE	Reglamento UE N° 537/2014 del Parlamento europeo y del Consejo del 16 de abril de 2014	Requisitos del informe de auditoría de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006
2015	CORTES GENERALES	Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.	La Ley establece en su artículo 5 el contenido del informe de auditoría donde están los elementos necesarios para la identificación de la entidad el auditor, el trabajo realizado, su alcance y la opinión técnica a que dio lugar, entre otros. El objeto principal de esta Ley es adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

Fuente: elaboración propia con base en la normativa que desarrolla el informe de la auditoría privada

Tabla 11: Datos contentivos del Informe de Auditoría

(a) identificación de empresa o entidad auditada;
(b) persona física o jurídica que encargaron el trabajo y en su caso, a quienes vaya destinado;
(c) identificación de los documentos objeto de examen que se incorporan al informe;
(d) descripción de las normas técnicas de auditoría de cuentas aplicables en el trabajo realizado y en su caso, las limitaciones en la aplicación de los procedimientos de auditoría, así como las incidencias que se hayan manifestado en el desarrollo del trabajo;
(e) manifestación explícita de que los datos que figuran en la memoria contienen toda la información necesaria y suficiente para interpretar adecuadamente la situación financiera y patrimonial de la empresa o entidad auditada, así como el resultado obtenido en el ejercicio y cualquier otra información complementaria.
(f) Opinión técnica
(g) En su caso, si el informe concuerda con las cuentas anuales se dirá expresamente.

Fuente: elaboración propia con base en LAC de 1988

Tabla 12: Elementos básicos del informe de auditoría de cuentas

(a) título o identificación del informe;
(b) identificación de los destinatarios y de las personas que efectuaron el encargo;
(c) identificación de la entidad auditada;
(d) párrafo de alcance de la auditoría;
(e) párrafo de opinión;
(f) párrafo sobre el informe de gestión;
(g) nombre, dirección y datos registrales del auditor;
(h) firma del auditor;
(i) fecha del informe.

Fuente: elaboración propia con base en Resolución de 19 de enero de 1991 del presidente del ICAC

Tabla 13: Modelo de informe con opinión favorable

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:
Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.
En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados de sus operaciones y de sus

flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.
Nombre del auditor o de la Sociedad de auditoría de cuentas
Firma del Auditor de cuentas responsable de este informe y Fecha

Fuente: elaboración propia con base en Resolución de 19 de enero de 1991 del presidente del ICAC

Tabla 14: Datos del contenido del informe de auditoría LAC 2010

<ul style="list-style-type: none"> Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en la preparación de estas cuentas, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo, y en su caso, de los destinatarios; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de dirección de la entidad auditada.
<ul style="list-style-type: none"> Descripción general del alcance de la auditoría realizada con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha ejecutado y, en su caso, de los procedimientos planificados en ellas que no haya sido posible aplicar producto de cualquier limitación palpable en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre dichas cuentas en su conjunto.
<ul style="list-style-type: none"> Opinión técnica, que recogerá de forma clara y precisa la opinión del auditor en cuanto a si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en especial, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. La opinión del auditor podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. Cuando no existan reservas, la opinión será favorable y en el caso de que existan tales reservas, se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe y la opinión técnica podrá ser con salvedades, desfavorable o denegada.
<ul style="list-style-type: none"> Opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas anuales correspondientes al mismo ejercicio en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales.
<ul style="list-style-type: none"> Fecha y firma de quien o quienes lo hayan realizado. La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas ha completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales

Fuente: elaboración propia con base a LAC 2010 artículo 2

Tabla 15: Datos que debe contener el informe de auditoría de las cuentas anuales

a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su redacción, de las personas físicas o jurídicas que solicitaron el trabajo y, en su caso, de las personas destinatarias; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de gestión de la entidad auditada.
b) Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha ejecutado y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas o de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se

informará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.
c) Una opinión técnica en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.
Cuando no existan reservas la opinión será favorable.
En el caso de que existan tales reservas, se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe y la opinión técnica será con salvedades, desfavorable o denegada.
d) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales.
e) Fecha y firma de quien o quienes lo hubieran realizado. La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han terminado los procedimientos de auditoría indispensables para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

Fuente: elaboración propia con base en el Real Decreto Legislativo 1/2011 de 1 de julio, por el que se sanciona el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

Tabla 16: Datos mínimos que debe contener el informe de auditoría de cuentas anuales

a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, de las personas a quienes vaya destinado; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.
b) Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.
c) Una opinión técnica con el contenido y alcance que se establece en el artículo siguiente.
d) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales.
e) Fecha y firma del auditor o auditores de cuentas que lo hubieran realizado. La fecha del informe de auditoría es aquella en que el auditor de cuentas ha completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

Fuente: elaboración propia con base en el Real Decreto 1517/2011 de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

Tabla 17: Modelo de informe de auditoría según NIA700 y el adaptado a España de acuerdo con la normativa española NIA 700-ES

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
Informe de estados financieros	Informe de auditoría de cuentas anuales
Las circunstancias son, entre otras:	Las circunstancias son, entre otras:
<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros. 	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales.
<ul style="list-style-type: none"> • Los estados financieros han sido preparados con fines generales por la dirección de la entidad, de conformidad con las Normas Internacionales de Información 	<ul style="list-style-type: none"> • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte

Financiera.	de aplicación, e incorpora el estado de flujos de efectivo.
<ul style="list-style-type: none"> • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. 	<ul style="list-style-type: none"> • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales.
<ul style="list-style-type: none"> • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local. 	<ul style="list-style-type: none"> • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas.
INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE [Destinatario correspondiente]	INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de...] [Destinatario correspondiente 1]:
Informe sobre los estados financieros	Informe sobre las cuentas anuales
Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.	Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.
Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros	Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales
<p>La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p> <p>Responsabilidad del auditor</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.</p> <p>Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también</p>	<p>Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p> <p>Responsabilidad del auditor</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.</p> <p>Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de</p>

<p>incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.</p>	<p>expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.</p>
Opinión	Opinión
<p>En nuestra opinión, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.</p>	<p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo</p>
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios
<p>La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.</p>	<p>El informe de gestión adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.</p>
[Firma del auditor]	[Firma del auditor]
[Fecha del informe de auditoría]	[Fecha del informe de auditoría]
[Dirección del auditor]	[Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]
Notas:	Notas:
	<p>De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.</p>
<p>El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios”.</p>	<p>El subtítulo “Informe sobre las cuentas anuales” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios”.</p>
<p>U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.</p>

Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del ...”	
En el caso de la nota, la redacción podrá ser la siguiente: “Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.”	
Nota suprimida.	

Fuente: elaboración propia con base en la NIA-ES 700 adoptada según Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013.

Tabla 18: Contenido del Informe de Auditoría según Reglamento UE

a) nombrar la persona o el órgano que haya designado a los auditores legales o a las sociedades de auditoría;
b) informar la fecha de la designación y el período total de contratación ininterrumpida, incluyendo las renovaciones y nuevas designaciones de auditores legales o de sociedades de auditoría realizadas con anterioridad;
c) suministrar, en soporte del dictamen de auditoría: i) una explicación de los riesgos estimados más significativos de que encuentren incorrecciones materiales, incluidos los riesgos calculados de incorrecciones materiales debidas a fraude, ii) una síntesis de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y iii) en su caso, comentarios esenciales derivados de dichos riesgos. En caso necesario para esa información recabada en el informe de auditoría en conexión con cada riesgo estimado de incorrección material, el informe de auditoría incorporará una referencia clara a las informaciones relevantes presentadas en los estados financieros;
d) explicar en qué grado se ha sopesado que la auditoría legal admite descubrir irregularidades, integrando las de naturaleza fraudulenta;
e) aseverar que el dictamen de auditoría es consecuente con el informe adicional para el comité de auditoría señalado en este reglamento en el artículo 11;
f) exponer que no se han prestado los servicios ajenos a la auditoría cuya ejecución está prohibida en el artículo 5, y que los auditores legales o las sociedades de auditoría han mantenido en el ejercicio de la auditoría su independencia con respecto a la sociedad auditada;
g) identificar todos los servicios, aparte de la auditoría legal, que el auditor legal o sociedad de auditoría, haya efectuado a la organización auditada, y a las empresas controladas por esta, de los que no se haya hablado en el informe de gestión o en los estados financieros. 27.5.2014 L 158/90 Diario Oficial de la Unión Europea ES

Fuente: elaboración propia con base en el Reglamento (UE) N° 537/2014

Tabla 19. Contenido del Informe de auditoría según la Ley de Auditoría

a) Indicación de la organización auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera aplicado en su elaboración, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, de los destinatarios; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido realizadas por la administración de la entidad auditada.

b) Una explicación global del alcance de la auditoría practicada, con mención a las normas de auditoría conforme a las cuales se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos planificados en ellas que no haya sido posible aplicar por una limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se comunicará sobre la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión de las cuentas examinadas en su conjunto.
c) Comentario de que la auditoría se ha planeado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluyendo las derivadas del fraude. Asimismo, se detallarán los riesgos estimados más significativos de la presencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, una síntesis de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.
d) Expresión de que no se han realizado servicios distintos a los de la auditoría de las cuentas anuales o presentado situaciones o circunstancias que hayan afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad de auditoría.
e) Una opinión técnica en la que se declarará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales brindan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, acorde con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en especial, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. La opinión se podrá presentar de cuatro tipos: favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. Cuando no existan salvedades la opinión será favorable. En el caso de que existan tales salvedades, deberán reflejarse todas ellas en el informe y la opinión técnica será con salvedades, desfavorable o denegada. Asimismo, se identificarán, en su caso, las probables incertidumbres materiales conectadas con hechos o condiciones que pudieran despertar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad auditada para seguir como empresa en funcionamiento. También se hará referencia a las cuestiones que, no constituyendo una salvedad, el auditor de cuentas deba o considere necesario resaltar a fin de enfatizarlas.
f) Una opinión sobre la consonancia o no del informe de gestión con las cuentas relacionadas al mismo ejercicio, en el caso de que dicho informe de gestión acompañe a las cuentas anuales. Asimismo, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es acorde con lo exigido por la normativa aplicable, y se identificarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado al respecto.
g) Fecha y firma de quien o quienes lo hubieran efectuado. La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han terminado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse un juicio sobre las cuentas anuales

Fuente: elaboración propia con base en la Ley 22/2015 de Auditoría

Tabla 20: Normativa de la GAO para el contenido del Informe de Auditoría aplicable a los informes de fiscalización

NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LA “GAO”
<ul style="list-style-type: none"> • Los auditores deben preparar informes de auditoría que contengan (1) los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría; (2) los resultados de la auditoría, incluidos los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, según corresponda; (3) un resumen de las opiniones de los funcionarios responsables; y (4) si corresponde, la naturaleza de cualquier información confidencial o confidencial omitida.
<ul style="list-style-type: none"> • Los objetivos de la auditoría en el informe de auditoría se deben comunicar de manera clara, específica, neutral e imparcial que incluya supuestos relevantes.
<ul style="list-style-type: none"> • Se describir el alcance del trabajo realizado y cualquier limitación, incluidas las cuestiones que serían relevantes para los posibles usuarios, de modo que los usuarios del informe puedan interpretar razonablemente los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del informe sin ser engañados
<ul style="list-style-type: none"> • Al describir el trabajo realizado para abordar los objetivos de la auditoría y respaldar los hallazgos y conclusiones encontradas, los auditores deben, según corresponda, explicar la relación entre la población y las muestras analizadas; identificar el período cubierto; entidades, ubicaciones geográficas y reportar los tipos y fuentes de evidencia; las limitaciones o incertidumbres significativas encontradas basadas en la evaluación general de los auditores

sobre la suficiencia y la idoneidad de la evidencia recogida.
<ul style="list-style-type: none"> El auditor puede usar los elementos de calidad del informe como precisos, objetivos, completos, convincentes, claros, concisos y oportunos al desarrollar y escribir el informe de auditoría
<ul style="list-style-type: none"> Preciso: un informe preciso está respaldado por evidencia suficiente y apropiada con hechos, cifras y hallazgos clave que se pueden rastrear a la evidencia de auditoría Objetivo significa que la presentación del informe está equilibrada en contenido y tono. Completo: estar completo significa que el informe contiene evidencia suficiente y adecuada para satisfacer los objetivos de la auditoría y promover una comprensión de los asuntos informados Convencer: Ser convincente significa que los resultados de la auditoría responden a los objetivos de la auditoría, que los resultados se presentan de manera persuasiva y que las conclusiones y recomendaciones se derivan lógicamente de los hechos presentados Claro: Claridad significa que el informe es fácil de leer y comprender para el usuario previsto. Conciso: ser conciso significa que el informe no es más largo de lo necesario para transmitir y respaldar el mensaje Oportuno: Para ser de máxima utilidad, el objetivo de los auditores es proporcionar evidencia relevante a tiempo para responder a los funcionarios de la entidad auditada, los funcionarios legislativos y las necesidades legítimas de otros usuarios

Fuente: Elaboración propia basado en el contenido del Informe de Auditoría del Libro Amarillo de la GAO 2018.

Tabla 21: Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas (NAGAS – GAGAS)

Nombre	Descripción	Aspectos que comprende	Explicación
Normas Generales Personales	Por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor.	1. Entrenamiento y capacidad profesional	"La Auditoría debe ser efectuada por personal que tiene el entrenamiento técnico y pericia como Auditor".
		2. Independencia	"En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el auditor debe mantener independencia de criterio".
		3. Cuidado o esmero profesional.	"Debe ejercerse el esmero profesional en la ejecución de la auditoría y en la preparación del dictamen".
	Son más específicas y regulan la forma del trabajo del auditor durante el desarrollo de la auditoría en sus diferentes fases. Su propósito se orienta a que el auditor obtenga la evidencia suficiente en sus papeles de trabajo para apoyar su opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros.	4. Planeamiento y Supervisión	"La auditoría debe ser planificada apropiadamente y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debe ser debidamente supervisado"
		5. Estudio y Evaluación del Control Interno	"Debe estudiarse y evaluarse la estructura del control interno de la empresa cuyos estados financieros se encuentra sujetos a auditoría como base para establecer el grado de confianza que merece, y determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría".
		6. Evidencia Suficiente y Competente	"Debe obtenerse evidencia competente y suficiente, mediante la inspección, observación,

Normas de Ejecución del Trabajo	En la actualidad el nuevo dictamen pone énfasis de estos aspectos en el párrafo del alcance.		indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros sujetos a la auditoría".
Normas de Preparación del Informe	Regulan la última fase del proceso de auditoría, es decir la elaboración del informe, para lo cual, el auditor habrá acumulado en grado suficiente las evidencias, debidamente respaldada en sus papeles de trabajo. Este grupo de normas exige que el informe exponga de qué forma se presentan los estados financieros y el grado de responsabilidad que asume el auditor.	7. Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.	"El dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados".
		8. Consistencia	El informe deberá identificar aquellas circunstancias en las cuales tales principios no se han observado uniformemente en el período actual con relación al período precedente.
		9. Revelación Suficiente	Las revelaciones informativas en los estados financieros deben considerarse razonablemente adecuadas a menos que se especifique de otro modo en el informe.
		10. Opinión del Auditor	"El dictamen debe contener la expresión de una opinión sobre la totalidad de los estados financieros, o la aseveración de que no puede expresarse una opinión...En todos los casos, en que el nombre de un auditor esté asociado con estados financieros el dictamen debe contener una indicación clara de la naturaleza de la auditoría, y el grado de responsabilidad que está tomando"

Fuente: Elaboración propia (con base en Bailey y Miller, 1998). Y NAGAS (AICPA, 2001)

Tabla 22: ISSAI 1700-1810

ISSAI 1700	Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros Aprobado 2010
ISSAI 1705	Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente Aprobado 2010
ISSAI 1706	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente Aprobado 2010
ISSAI 1710	Información comparativa: cifras correspondientes y estados financieros comparativos Aprobado 2010
ISSAI 1720	La responsabilidad del auditor en relación con otras informaciones documentos que

	contienen estados financieros auditados Aprobado 2010
ISSAI 1800	Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros con objetivos especiales y elementos, cuentas o partidas específicos de unos estados financieros Aprobado 2007
ISSAI 1805	Consideraciones específicas. Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero Aprobado 2007
ISSAI 1810	Encargos para informar sobre estados financieros resumidos Aprobado 2007

Fuente: INTOSAI: <http://www.intosai.org/>

Tabla 23: Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores

Nombre	Descripción
Nivel 1: Principios Fundamentales	
ISSAI 1	La Declaración de Lima
Nivel 2: Requisitos previos para el Funcionamiento de las EFS(s)	
ISSAI 10	Declaración de México sobre Independencia de las EFS Aprobado 2007
ISSAI 11	Pautas Básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de la EFS. Aprobado 2007
ISSAI 12	El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos Aprobado 2013
ISSAI 20	Principios de transparencia y rendición de cuentas Aprobado 2010
ISSAI 21	Principios de transparencia y responsabilidad. Principios y buenas prácticas Aprobado 2010
ISSAI 30	Código de Ética Aprobado 1998
ISSAI 40	Control de Calidad para la EFS Implementation guidance and tools (English version only) Aprobado 2010
Nivel 3: Principios Fundamentales de Auditoría	
ISSAI 100	Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público Aprobado 2013
ISSAI 200	Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera Aprobado 2013
ISSAI 300	Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño Aprobado 2013
ISSAI 400	Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento Aprobado 2013
Nivel 4: Directrices Generales de Auditoría (1000-2999: Directrices de Auditoría Financiera)	

ISSAI 1000	Introducción General a las Directrices de Auditoría Financiera de la INTOSAI Aprobado 2010
ISSAI 1003	Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI Aprobado 2010
ISSAI 1200	Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría Aprobado 2010
ISSAI 1210	Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría Aprobado 2010
ISSAI 1220	Control de calidad en las auditorías de información financiera histórica Aprobado 2007
ISSAI 1230	Documentación de auditoría Aprobado 2007
ISSAI 1240	Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros Aprobado 2010
ISSAI 1250	Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros Aprobado 2010
ISSAI 1260	Comunicación con los encargados de la gobernanza Aprobado 2007
ISSAI 1265	Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección Aprobado 2010
ISSAI 1300	Planificación de una auditoría de los estados financieros Aprobado 2007
ISSAI 1315	Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno Aprobado 2007
ISSAI 1320	La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría Aprobado 2010
ISSAI 1330	Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados Aprobado 2007
ISSAI 1402	Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios Aprobado 2010
ISSAI 1450	Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría Aprobado 2007
ISSAI 1500	Evidencia de auditoría Aprobado 2010
ISSAI 1501	Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales Aprobado 2010
ISSAI 1505	Confirmaciones externas Aprobado 2010

ISSAI 1510	Encargos iniciales de auditoría: saldos de apertura Aprobado 2010
ISSAI 1520	Procedimientos analíticos Aprobado 2010
ISSAI 1530	Muestreo de auditoría Aprobado 2010
ISSAI 1540	Auditoría de estimaciones contables, incluido el valor razonable, e información relacionada Aprobado 2010
ISSAI 1550	Partes vinculadas Aprobado 2010
ISSAI 1560	Hechos posteriores Aprobado 2010
ISSAI 1570	Empresa en funcionamiento Aprobado 2010
ISSAI 1580	Manifestaciones escritas Aprobado 2010
ISSAI 1600	Consideraciones específicas - Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) Aprobado 2010
ISSAI 1610	Utilización del trabajo de los auditores internos Aprobado 2010
ISSAI 1620	Utilización del trabajo de un experto Aprobado 2010
ISSAI 1700	Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros Aprobado 2010
ISSAI 1705	Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente Aprobado 2010
ISSAI 1706	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente Aprobado 2010
ISSAI 1710	Información comparativa: cifras correspondientes y estados financieros comparativos Aprobado 2010
ISSAI 1720	La responsabilidad del auditor en relación con otras informaciones documentos que contienen estados financieros auditados Aprobado 2010
ISSAI 1800	Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros con objetivos especiales y elementos, cuentas o partidas específicos de unos estados financieros Aprobado 2007
ISSAI 1805	Consideraciones específicas. Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero Aprobado 2007
ISSAI 1810	Encargos para informar sobre estados financieros resumidos Aprobado 2007
Nivel 4: Directrices Generales de Auditoría (3000-3999: Directrices de Auditoría de Desempeño)	
ISSAI 3000	Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento

	Aprobado 2004
ISSAI 3100	Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave -Anexo Aprobado 2010
Nivel 4: Directrices Generales de Auditoría (4000-4999: Directrices de Auditoría de Conformidad)	
ISSAI 4000	Directrices para la auditoría de cumplimiento - Introducción general Aprobado 2010
ISSAI 4100	Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros Aprobado 2010
ISSAI 4200	Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros Aprobado 2010
Nivel 4: Directrices sobre Temas Específicos (5000-5099: Directrices de Auditoría de las Instituciones Internacionales)	
ISSAI 5000	Principios para las mejores prácticas de auditoría de las instituciones internacionales Aprobado 2004
ISSAI 5010	Auditoría de las instituciones - Guía para las EFS Aprobado 2004
Nivel 4: Directrices sobre Temas Específicos (5110-5199: Directrices de Auditoría Ambiental)	
ISSAI 5110	Orientación para la ejecución de auditorías de actividades con una perspectiva medioambiental
ISSAI 5120	Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad
ISSAI 5130	Desarrollo Sostenible: El papel de las entidades fiscalizadoras superiores
ISSAI 5140	Formas de colaboración de las EFS en la auditoría de acuerdos internacionales sobre medio ambiente Aprobado 1998
Nivel 4: Directrices sobre Temas Específicos (5200-5299: Directrices de Auditoría de la Privatización)	
ISSAI 5210	Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones Aprobado 1998
ISSAI 5220	Directrices sobre las mejores prácticas para la Auditoría de Finanzas Mixtas y Concesiones Aprobado 2007
ISSAI 5230	Lineamientos para la mejor práctica en la auditoría de la regulación económica Aprobado 2001
ISSAI 5240	Directrices sobre las mejores prácticas para la auditoría del riesgo en los partenariados público/privado (PPP) Aprobado 2004
Nivel 4: Directrices sobre Temas Específicos (5300-5399: Directrices de la IT Auditoría)	
ISSAI 5310	Information system security review methodology - A guide for reviewing information system security in government organisations - Solo en inglés
Nivel 4: Directrices sobre Temas Específicos	

(5400-5499: Directrices de Auditoría de la Deuda Pública)	
ISSAI 5410	Lineamientos para planear y ejecutar auditorías de los controles internos de la deuda pública - Anexo
ISSAI 5411	Indicadores de deuda - Anexo Aprobado 2010
ISSAI 5420	La administración de la deuda pública y la vulnerabilidad fiscal: tareas para las EFS
ISSAI 5421	Guidance on definition and disclosure of public debt - Solo en inglés
ISSAI 5422	Un ejercicio de términos de referencia para realizar una auditoría de desempeño a la deuda pública Aprobado 2007
ISSAI 5430	Contingencias fiscales: Implicaciones en la administración de la deuda pública y el papel de las EFS
ISSAI 5440	Guía para la realización de una auditoría de deuda pública - La utilización de pruebas sustantivas en las auditorías financieras Aprobado 2007
Nivel 4: Directrices sobre Temas Específicos	
(5500-5599: Directrices de Auditoría de Ayuda del Desastre)	
ISSAI 5500	Introducción a la serie 5500 de ISSAI y a la INTOSAI GOV 9250 Aprobado 2013
ISSAI 5510	Fiscalización de la reducción del riesgo de desastres Aprobado 2013
ISSAI 5520	Fiscalización de la ayuda en caso de desastre Aprobado 2013
ISSAI 5530	Adaptación de los procedimientos de auditoría para tener en cuenta el riesgo más elevado de fraude y corrupción en la fase de emergencia tras un desastre Aprobado 2013
ISSAI 5540	Uso de información geoespacial para fiscalizar la gestión de desastres y la ayuda en caso de desastre Aprobado 2013
Nivel 4: Directrices sobre Temas Específicos	
(5600-5699: Guía para revisiones entre pares)	
ISSAI 5600	Guía para revisiones entre pares - Anexo Aprobado 2010
Nivel 4: Directrices sobre Temas Específicos	
(5700-5799: Guidelines on audit of corruption prevention)	
ISSAI 5700	Guideline for the Audit of Corruption Prevention in Government Agencies
Nivel 4: Directrices de la INTOSAI para la buena Gobernanza	
(9100-9199: Directrices sobre Normas de Control Interno)	
INTONSAI GOV 9100	Guía para las normas de control interno del sector público
INTONSAI GOV 9110	Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: Experiencias de EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos
INTONSAI GOV	Internal control: Providing a Foundation for Accountability in Government- solo en inglés-

9120	
INTONSAI GOV 9130	Información adicional sobre la Administración de Riesgo de la Entidad Aprobado 2007
INTONSAI GOV 9140	Independencia de la Auditoría Interna en el Sector Público Aprobada 2010
INTONSAI GOV 9150	Coordinación y Cooperación entre las EFS y los Auditores Internos en el Sector Público. Aprobado 2010
INTONSAI GOV 9200-9299: Directrices sobre Normas de Contabilidad	
INTONSAI GOV 9200	La importancia de un proceso normativo independiente Aprobado 2010
INTONSAI GOV 9250	IFAF: Integrated Financial Accountability Framework (el Marco Integrado de Rendición Financiera de Cuentas) Aprobado 2013

Fuente: Elaboración propia tomando como base las diferentes ISSAIs

Tabla 24: Normas Técnicas y Resoluciones que conforman un marco normativo para la práctica de la auditoría en el ámbito del sector público estatal español

NORMAS		Fecha de aprobación
NORMAS DE CARÁCTER GENERAL	Normas de Auditoría del Sector Público (NASP).	14/02/1997
	Resolución de 9 de junio de 1998, de la IGAE por la que se aprueba la distribución de funciones de la ONA.	09/06/1998
	Norma técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero	23/11/1999
	Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero.	11/06/2002
	Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas	11/04/2007
	Resolución de 18 de febrero de 2014, de la IGAE por la que se establece los objetivos y líneas básicas del proceso de adaptación de las normas de auditoría del sector público a las normas internacionales de auditoría. NÍAS-ES	18/02/2014
	Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública	30/07/2015
	Resolución de 6 de julio de 2017, de la IGAE por la que se aprueba la instrucción para la elaboración del informe a emitir en virtud del artículo 86.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.	06/07/2017
	Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas anuales realizadas por la IGAE	11/04/2007

NORMAS RELATIVAS A LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES	Norma Técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas emitidos por la IGAE.	21/11/2002
	NIAS-ES 700, Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre estados financieros. NIA-ES 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente. NIA-ES 706 Párrafo de énfasis y párrafos de otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente. NIA-ES 710 Información comparativa, NIA-ES 720 Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados	18/02/2014
	Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la IGAE, sustituyendo la aprobada el 08/03/2005	11/11/2013
	Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA)	01/06/2017
NORMAS SOBRE AUDITORÍAS ESPECÍFICAS PREVISTAS EN LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA	Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos. Sustituyendo la del 14/03/2003	24/05/2016
	Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal	14/03/2003
	Resolución de 7 de julio de 2015, de la IGAE, por la que se aprueban los procedimientos de solicitud por vía telemática de representante para los actos de comprobación material de la inversión, las comunicaciones y los modelos normalizados de solicitud	07/07/2015
	Resolución de 14 de julio de 2015, de la IGAE, sobre el desarrollo de la función interventora en el ámbito de la comprobación material de la inversión.	14/07/2015
	Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de control financiero permanente	30/07/2015
	Resolución de 9 de febrero de 2018 de la IGAE por la que se aprueban instrucciones para la realización de las actuaciones previstas en el apartado 1.g) del artículo 159 de la Ley General Presupuestaria.	09/02/2018

Fuente: Elaboración propia. (Con base en Polo y Martín, 2008)

Tabla 25: Modelo de Informe de Auditoría Pública

I. Introducción:
i. Se indicará la competencia para realizar la auditoría, la división de la Oficina Nacional de Auditoría o intervención delegada que emite el informe, el plan a que corresponde la auditoría realizada, y las Normas con arreglo a las cuales se ha realizado el trabajo.
ii. En los informes definitivos se hará mención del envío del informe provisional, a la realización o no de alegaciones y, en su caso, a la existencia de observaciones a las citadas alegaciones
II. Consideraciones generales: Apartado destinado a describir concisamente la actividad que realiza la entidad auditada, la normativa reguladora aplicable y aquellos otros aspectos que se consideren relevantes, especialmente desde la perspectiva del objetivo y alcance de auditoría.
III. Objetivo y alcance:
i. Se señalará el objetivo y el alcance del trabajo de auditoría. En dicho apartado se indicarán

el período objeto de auditoría y de manera sucinta, los aspectos de la gestión objeto del análisis. ii. Se expondrán las limitaciones al alcance que se han producido y su trascendencia para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
IV. Resultados del trabajo: i. Se indicarán los resultados de la auditoría, reflejando los hechos constatados como consecuencia del trabajo. ii. En aquellos casos en que sea necesario, se abrirá un epígrafe para cada una de las áreas de la auditoría. Se indicarán aquellos hechos o circunstancias que se hayan evidenciado en la comprobación, proporcionando los datos o la información necesaria para valorar adecuadamente la importancia cualitativa o cuantitativa de las debilidades de control interno, deficiencias de gestión e incumplimientos de legalidad.
V. Conclusiones y recomendaciones: i. Se destacarán los aspectos más significativos de los resultados obtenidos, valorando su relevancia cuantitativa o cualitativa, así como los efectos que de los mismos se pudieran derivar. ii. La información ofrecida en este apartado debe ser la necesaria para que mediante su lectura los destinatarios del informe puedan tener conocimiento adecuado y suficiente de los resultados obtenidos. iii. Se propondrán las posibles medidas a adoptar para corregir las debilidades de control interno, deficiencias de gestión e incumplimientos de legalidad puestos de manifiesto. Si fuera procedente se propondrá a la entidad auditada que realice las actuaciones tendentes a la recuperación de cantidades indebidamente pagadas y no justificadas.
Al informe definitivo se acompañarán, como anexos, los siguientes documentos:
Anexo I.–Alegaciones de la entidad:
i. A los informes definitivos se adjuntarán en este anexo las alegaciones de la entidad auditada junto con el escrito de remisión de estas.
Anexo II. –Observaciones a las alegaciones: Las alegaciones serán evaluadas y cuando de su contenido e importancia se derive la necesidad de modificar el informe provisional, deberán suprimirse o sustituirse los aspectos afectados, previa obtención de la evidencia que soporte el cambio de posición en el informe definitivo.

Fuente: elaboración propia con base en Circular 2/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre auditoría pública.

Tabla 26: Estructura y contenido del informe de Auditoría de la IGAE

SECCIÓN	CONTENIDO
I: INTRODUCCIÓN	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se incluye la competencia en la realización de la auditoría y la responsabilidad de los gestores en la presentación de la información financiera. ▪ Identificación del órgano competente para realizar la auditoría y en virtud de qué mandato o competencia se efectúa. ▪ Redacción de un párrafo que recoja expresamente la responsabilidad de los gestores en la formulación y presentación de las cuentas anuales y en el control interno que soporta su confección. ▪ Referenciará a la nota de la memoria donde conste el régimen contable y donde se describan los principios contables y, en su caso, presupuestarios, que le sean de aplicación a la entidad auditada. ▪ Fecha en la que fueron las cuentas anuales formuladas, el órgano que las ha formulado y la fecha en la que fueron puestas a disposición del órgano de control. ▪ Si las cuentas anuales a las que se refiere el informe han sido modificadas respecto a las inicialmente formuladas, se harán constar tanto la fecha de formulación y puesta a disposición inicial como la de

		las cuentas a las que se refiere el informe.
SECCIÓN II OBJETIVOS ALCANCES TRABAJO	Y DEL	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Responsabilidad de los auditores ▪ Objetivo de la Auditoría: si las cuentas anuales representan en su conjunto en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio; de la situación financiera; de los resultados de la entidad y, en su caso, de los flujos de efectivo y de la ejecución del presupuesto, de acuerdo con las normas; principios contables y presupuestarios que le sean de aplicación ▪ Información para su interpretación y comprensión ▪ En el caso de Auditorías Públicas: Los objetivos deben referirse a si la entidad ha cumplido, en sus aspectos significativos, con las reglas o normas contenidas en la Ley General o en la normativa presupuestaria específica, aplicable a determinadas entidades ▪ Se hará referencia a que el trabajo se ha realizado de acuerdo con las Normas del sector público
SECCIÓN III RESULTADOS TRABAJO	DEL	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fundamentos de la opinión. Esta sección solamente se deberá incluir en el informe, cuando exista una opinión distinta de la opinión favorable, en particular en los casos en los cuales se produzca alguno de los supuestos referidos a: ▪ Limitaciones al alcance; ▪ Errores o incumplimientos contables, incluyendo omisiones en la memoria o incumplimientos de las reglas, normas y principios presupuestarios. ▪ Cuando se emita una opinión desfavorable o una opinión denegada.
SECCIÓN IV OPINIÓN SOBRE LAS CUENTAS ANUALES		<ul style="list-style-type: none"> ▪ En esta sección el auditor expresará ▪ Su opinión sobre si las cuentas anuales, tomadas en su conjunto, expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a la fecha de cierre del ejercicio; los resultados de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo o de la ejecución del presupuesto de conformidad con el marco normativo de información financiera y la normativa presupuestaria que resulten de aplicación. ▪ El informe de auditoría de cuentas anuales, de acuerdo con el trabajo realizado, y a las limitaciones y hallazgos encontrados, podrá tener las siguientes diferentes opiniones: Opinión favorable, opinión favorable con salvedades, opinión desfavorable u opinión denegada

Fuente (Elaboración propia con base en la Resolución de 11 de noviembre de 2013 de la IGAE)

Tabla 27: Contenido mínimo del informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas de España

ACUERDO DE APROBACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> • Se elabora, una vez que los resultados de las fiscalizaciones hayan sido aprobados por el Pleno del Tribunal. Deben ir precedido por el párrafo arriba señalado. “El Pleno del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de
----------------------------------	---

	<p>la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado, en su sesión de..., el [informe / moción / nota] de fiscalización..., y ha acordado su elevación a las Cortes Generales [y, en lo que les afecte, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas], así como al [Gobierno de la Nación, a los Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas o a los Plenos de las Corporaciones Locales], según lo prevenido en el artículo 28 de la Ley de Funcionamiento”.</p>
INTRODUCCIÓN	<ul style="list-style-type: none"> • La información detallada sobre la denominación de la fiscalización; • el programa anual de fiscalización donde se incluyó; • la iniciativa de la fiscalización y los ámbitos subjetivo, objetivo y temporal • el tipo; los objetivos de esta y sus limitaciones. <p><u>Se debe además indicar:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Si se ha cumplido con la obligación de rendición de cuentas y con el deber de colaborar con el Tribunal de Cuentas durante el periodo fiscalizado; • el régimen jurídico de la entidad fiscalizada con el desglose más adecuado a los objetivos y al ámbito de la fiscalización y • un subapartado referido al trámite de las alegaciones de acuerdo con la norma 64 de procedimiento, entre otros. • Aspectos de planificación y ejecución, de acuerdo con las normas de fiscalización, reconociendo la parte de legalidad que siempre debe ser verificada, así como la rendición de cuentas.
RESULTADOS	<p><u>Se expondrá de manera explícita, de acuerdo con los objetivos de la fiscalización:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Las debilidades encontradas e información de importancia relativa, y en caso de conseguir actuaciones de los gestores con responsabilidad contable o penal se debe hacer referencia a ello y a las decisiones adoptadas hasta la fecha de aprobación. • Se debe hacer diferencia entre las deficiencias en la gestión y en las irregularidades, con la información oportuna para su comprensión y valoración incluyendo de ser posible los montos o saldos afectados. • Mencionar el trabajo realizado de comprobación con el alcance y extensión de las pruebas para el juicio u opinión.
CONCLUSIONES	<ul style="list-style-type: none"> • Se dividirán, de acuerdo con cada uno de los objetivos y de los principales resultados de la fiscalización, para expresar de manera clara la opinión del Tribunal de Cuentas y evitar cualquier reiteración de una misma materia. • Debe contener un resumen de las limitaciones encontradas, deficiencias e información de importancia relativa, para evitar valoraciones que afecten a las actuaciones, que eventualmente se puedan dar en el ámbito administrativo o jurisdiccional.

RECOMENDACIONES	<ul style="list-style-type: none"> • El informe propondrá las medidas que se consideren adecuadas para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad o entidades fiscalizadas que se puedan deducir de los resultados o conclusiones de la fiscalización, especificando a qué instancias o autoridades concretas corresponde su puesta en práctica. • Las recomendaciones, que no se expresarán en modo imperativo, serán claras y precisas para facilitar que el destinatario las ponga en práctica. • La obligación de cumplir la normativa se dará por supuesta y por consiguiente las recomendaciones no se limitarán solo a lo que se considere obligación legal. • Cuando a la luz de los resultados de la fiscalización se estime necesario la promulgación de normas legales o reglamentarias, las recomendaciones incluirán esta propuesta.
------------------------	---

Fuente: Elaboración Propia con base Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas 2013

Tabla 28: NIA- ES

NIA ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
NIA ES 210. Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
NIA ES 220. Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros
NIA ES 230.- Documentación de Auditoría.
NIA ES 240.- Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude.
NIA ES 250.- Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros.
NIA ES 260.- Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad.
NIA ES 265.- Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la Entidad.
NIA ES 300.- Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.
NIA ES 315.- Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
NIA ES 320.- Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.
NIA ES 330.- Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
NIA ES 402.- Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
NIA ES 450.- Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría.

NIA ES 500.- Evidencia de Auditoría.
NIA ES 501.- Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas.
NIA ES 505.- Confirmaciones Externas.
NIA ES 510.- Encargos iniciales de Auditoría – Saldo de Apertura.
NIA ES 520.- Procedimientos Analíticos.
NIA ES 530.- Muestreo de Auditoría.
NIA ES 540.- Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de Valor Razonable, y de la información relacionada a revelar.
NIA ES 550.- Partes Vinculadas.
NIA ES 560. Hechos posteriores al cierre.
NIA ES 570.- Empresa en Funcionamiento.
NIA ES 580.- Manifestaciones escritas.
NIA ES 600.- Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes).
NIA ES 610.- Utilización del Trabajo de los Auditores Internos.
NIA ES 620.- Utilización del Trabajo de un Experto del Auditor.
NIA ES 700.- Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
NIA ES 705.- Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
NIA ES 706.- Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.
NIA ES 710.- Información Comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos.
NIA ES 720.- Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

Elaboración propia con base en las NIA ES de la Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de términos.

Tabla 29: Normativa de Auditoría (ISSAI-ES Nivel 3 y 4) y Guías prácticas de fiscalización

Normas Internacionales de Auditoría del Sector Público
Introducción de las ISSAI-ES 100 a 400
ISSAI-ES 100 Principios fundamentales de fiscalización del sector público
ISSAI-ES 200 Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera

ISSAI-ES 300 Principios fundamentales de la fiscalización operativa
ISSAI-ES 400 Principios Fundamentales de la fiscalización de cumplimiento
Introducción de las ISSAI-ES 1000 a 4000
ISSAI-ES 1000 Directriz de auditoría financiera. Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de las ICEX
ISSAI-ES 1003 Glosario de términos de las Directrices de auditoría financiera
ISSAI-ES 1700 Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros
ISSAI-ES 3000 Normas y directrices para la fiscalización operativa
ISSAI-ES 3100 Anexo a las directrices para la fiscalización operativa
ISSAI-ES 4000 Directrices para la fiscalización de cumplimiento
Guías prácticas de fiscalización de los OCEX
GPF-OCEX 1220: Guía para el control de calidad de las fiscalizaciones de los OCEX
GPF-OCEX 1230 La documentación de la auditoría.
GPF-OCEX 1240: Responsabilidad del auditor en la fiscalización con respecto al fraude)
GPF-OCEX 1250 Guía sobre legalidad.
GPF-OCEX 1300 Planificación
GPF-OCEX 1315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno
GPF-OCEX 1316: El conocimiento requerido del control interno de la entidad
GPF-OCEX 1317: Guía para la identificación y valoración de los Riesgos de Incorrección Material
GPF-OCEX 1320 Guía Importancia relativa.
GPF-OCEX 1330: Respuestas del auditor a los riesgos valorados
GPF-OCEX 1500: Evidencia de auditoría
GPF-OCEX 1520: Procedimientos analíticos-
GPF-OCEX 1530: Muestreo de Auditoría
GPF-OCEX 1560: Hechos Posteriores
GPF-OCEX 1570: Gestión continuada
GPF-OCEX 1701: Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de la auditoría
GPF-OCEX 1730: Preparación de informes de auditoría sobre los estados financieros
GPF-OCEX 1735: Las recomendaciones y su seguimiento
GPF-OCEX 1805: Preparación de informes de auditoría financiera. Consideraciones especiales. Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero (NIA 805)

GPF-OCEX 4001: Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes
GPF-OCEX 4320 Guía Importancia relativa Legalidad
GPF-OCEX 5300 Directrices auditoría
GPF-OCEX 5311: Ciberseguridad
GPF-OCEX 5312: Glosario de Ciberseguridad
GPF-OCEX 5313: Guía básica de Ciberseguridad
GPF-OCEX 5330: Revisión de los controles generales de tecnología de información en un entorno de administración electrónica
GPF-OCEX 5340: Los controles de aplicación: que son y cómo revisarlos
GPF-OCEX 5370: Guía para la realización de pruebas de datos

Elaboración propia con base en Normativa de Auditoría (ISSAI-ES Nivel 3 y 4) y Guías prácticas de fiscalización.

Tabla 30: Comparativa entre el Modelo de Informe de Auditoría Pública de Sociedad Mercantil Pública y la Entidad Pública

ISSAI-ES 1700–Modelo de Sociedad Mercantil Pública	ISSAI-ES 1700 – Modelo de Entidad Pública
<ul style="list-style-type: none"> Las circunstancias son, entre otras: Auditoría de cuentas anuales de una Sociedad mercantil pública. Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, e incorpora el estado de flujos de efectivo. Reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales. Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales (en este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales auditadas) 	<ul style="list-style-type: none"> Las circunstancias son, entre otras: Auditoría de cuentas anuales de una Entidad Pública. Las cuentas anuales han sido formuladas de acuerdo con la normativa aplicable, de acuerdo con el PGCP o la IMNCL2013
INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA <ul style="list-style-type: none"> A los accionistas de xxx A la entidad a la que está adscrita la sociedad Al Parlamento/Cortes 	INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA <ul style="list-style-type: none"> Al órgano de gobierno de la entidad Al Parlamento/Cortes
Informe de auditoría financiera Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance a	Informe de auditoría financiera Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la Entidad Pública XXX, que comprenden el

<p>31 de diciembre de 201X, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.</p>	<p>balance a 31 de diciembre de 201X, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.</p>
<p>Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales</p> <p>Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p>	<p>Responsabilidad de _____ en relación con las cuentas anuales</p> <p>El/Los _____ es/son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la liquidación presupuestaria y de los resultados de la Entidad Pública XXX, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable a la entidad, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p>
<p>Responsabilidad del ICEX</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.</p> <p>Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría</p>	<p>Responsabilidad del ICEX</p> <p>Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con los Principios fundamentales de fiscalización de las Instituciones Públicas de Control Externo. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.</p> <p>Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente</p>

	y adecuada para nuestra opinión de auditoría
<p>Opinión</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>	<p>Opinión</p> <p>En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Entidad Pública XXX a 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios contenidos en el mismo.</p>
<p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>El informe de gestión adjunto del ejercicio 201X contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 201X. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.</p>	<p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p>Informe sobre otras observaciones y hallazgos</p>
Firma del responsable de la ICEX	Firma del responsable de la ICEX
Fecha	Fecha
Lugar de emisión	Lugar de emisión

Fuente ISSAI-ES 1700

Tabla 31: Estructura y contenido de los informes de auditoría pública

	I. DICTAMEN EJECUTIVO
1. INTRODUCCION	<p>i. Indicará la competencia para efectuar la auditoría, sea la división Nacional de Auditoría o intervención delegada, regional o territorial que emite el informe, el plan al que corresponde la auditoría efectuada, y las normas de acuerdo con las cuales se ha ejecutado el trabajo.</p> <p>ii. Asimismo, en los informes definitivos se hará mención del envío del informe provisional, y a la elaboración o no de alegaciones por la entidad.</p>
2. CONSIDERACIONES GENERALES	Debe describir brevemente la actividad que efectúa la entidad auditada, la normativa reguladora aplicable y aquellas cuestiones que se estimen sobresalientes, particularmente desde el enfoque del objetivo y alcance de auditoría.
3. OBJETIVO Y ALCANCE	Delimitará el objetivo y alcance del trabajo de

	<p>auditoría. En esta sección se mostrará el período objeto de auditoría y, de manera concisa, las cuestiones de la gestión objeto del análisis. Si dentro de los objetivos de la auditoría se considera la examinación de elementos de legalidad y cumplimiento deberá circunscribirse su alcance con exactitud.</p>
4. OPINIÓN	<p>El auditor manifestará una opinión sobre los resultados de los trabajos de auditoría debiendo explicar de forma clara y abreviada los aspectos clave en las que se cimienta.</p> <p>El marco de las manifestaciones recogidas en la opinión deberá ser consecuente con el objetivo y alcance recogidos en el punto anterior.</p> <p>Exceptuando el marco de la auditoría de cuentas, en el que se dispone de normativa técnica de referencia, en relación con los demás objetos de los trabajos de auditoría pública, en carencia de regulación específica, se podrá sustituir la emisión de opinión por una valoración global.</p> <p>Se podrá denegar opinión o valoración global cuando resulten limitaciones al alcance importantes que impidan la aplicación de normas o procedimientos de auditoría que a juicio del auditor sean necesarios para el cumplimiento de los objetivos de auditoría.</p>
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	<p>i. Se destacarán las cuestiones más significativas de los resultados obtenidos en el análisis de las diferentes cuestiones examinadas de la gestión de la entidad, valorando su importancia cuantitativa o cualitativa, así como los efectos que de los mismo se pudieran acaecer.</p> <p>ii. Se plantearán las posibles medidas a tomar para corregir las debilidades del control interno, deficiencias de gestión e incumplimiento de legalidad puestos en evidencia. Si fuera pertinente se planteará a la entidad auditada que efectúe las actuaciones tendentes a la recuperación de importes indebidamente pagados y no justificados.</p> <p>iii. La información ofrecida en este apartado debe ser la pertinente para que mediante su lectura los destinatarios del informe puedan tener conocimiento adecuado y suficiente de los resultados recabados.</p>
	II. RESULTADOS DEL TRABAJO
	<p>i. Se señalarán los resultados de la auditoría, reflejando los hechos verificados como consecuencia del trabajo.</p> <p>ii. Se expresarán las limitaciones al alcance que se hayan producido y su relevancia para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.</p> <p>iii. En aquellos casos en que sea procedente, se abrirá un epígrafe para cada uno de los aspectos de la gestión examinados. Se señalarán aquellos hechos o circunstancias que se hayan puesto en evidencia en la comprobación, suministrando los datos o la información necesaria para evaluar adecuadamente la importancia cualitativa o cuantitativa de las debilidades del control interno, deficiencias de gestión e incumplimiento de legalidad.</p> <p>iv. Deberá observarse la correspondencia necesaria entre la definición del objetivo y alcance los trabajos de</p>

	<p>auditoría y cada una de las cuestiones de la gestión detalladas en este apartado.</p> <p>v. En los informes definitivos se mencionará las alegaciones del órgano auditado que discrepan del contenido de los resultados obtenidos y, en su caso, a las razones por los que el órgano de control considera que no debe cambiar el contenido del informe.</p> <p>Otros documentos, en determinadas auditorías puede ser pertinente o aconsejable acompañar otros documentos, como por ejemplo los contratos programas cuya realización es objeto de la auditoría o determinados anexos que suministran información muy trascendente.</p>
--	---

Fuente: Elaboración Propia con base en la Resolución del 30 de julio de 2015 de la IGAE

Tabla 32: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Tribunal de Cuentas

INDICE
1. INTRODUCCIÓN
1.1. OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN.....
1.2. MARCO LEGAL.....
1.3. CARACTERÍSTICAS DEL MUNICIPIO Y ORGANIZACIÓN DE LA CORPORACIÓN
1.4. PRINCIPALES MAGNITUDES.....
1.5. RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL.....
1.6. LIMITACIONES A LA FISCALIZACIÓN.....
1.7. TRÁMITE DE ALEGACIONES.....
2. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN
2.1. SISTEMA ADMINISTRATIVO Y CONTABLE.....
2.2. PRESUPUESTO GENERAL.....
2.2.1. Elaboración y aprobación.....
2.2.2. Modificaciones presupuestarias.....
2.2.3. Análisis de la ejecución del presupuesto.....
2.3. CUENTAS Y ESTADOS ANUALES.....
2.3.1. Cuenta General.....
2.3.2. Representatividad de los estados anuales del Ayuntamiento.....
2.3.3. Remanente de tesorería.....
2.3.4. Representatividad de los estados anuales de las Sociedades municipales.....
2.4. GESTIÓN DE INGRESOS.....
2.4.1. Ingresos tributarios y recaudación
2.4.2. Ingresos por enajenación de inversiones reales
2.4.3. Transferencias y subvenciones recibidas.....
2.4.4. Deudores.....
2.5. GESTIÓN DE GASTOS.....
2.5.1. Personal 40
2.5.2. Gastos en bienes corrientes y servicios
2.5.3. Transferencias y subvenciones concedidas.....
2.5.4. Inversiones
2.5.5. Acreedores
2.6. INMOVILIZADO.....
2.7. ENDEUDAMIENTO FINANCIERO.....
2.8. TESORERIA.....
2.9. SOCIEDADES MERCANTILES PARTICIPADAS POR EL AYUNTAMIENTO...
2.9.1 Empresa Municipal de Torres de la Alameda (EMTASA)

2.9.2. Centro de Empresas de Servicios de Torres de la Alameda (CESTASA).....
3. CONCLUSIONES
3.1. REFERIDAS AL CONTROL INTERNO Y CUMPLIMIENTO DE LA LEGALIDAD.
3.1.1. Sobre el sistema administrativo y contable.....
3.1.2. Sobre el presupuesto
3.1.3. Sobre la Cuenta General.....
3.1.4. Sobre la gestión de ingresos
3.1.5. Sobre la gestión de gastos.....
3.1.6. Sobre el endeudamiento financiero.....
3.1.7. Sobre la Tesorería.....
3.2. REFERIDAS A LA REPRESENTATIVIDAD DE LOS ESTADOS Y CUENTAS ANUALES DEL AYUNTAMIENTO
3.3. REFERIDAS A LA REPRESENTATIVIDAD DE LOS ESTADOS Y CUENTAS ANUALES DE LAS SOCIEDADES MUNICIPALES
3.4. REFERIDAS A LA CORRECCIÓN DE LAS DEFICIENCIAS CONSTATADAS EN LA FISCALIZACIÓN DEL AYUNTAMIENTO DE LOS EJERCICIOS 1996 A 1999...
4. RECOMENDACIONES
ANEXO

Fuente: Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Torres de la Alameda (Madrid) ejercicios 1996-1999 (Tribunal de Cuentas, 2009)

Tabla 33: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad al Ayuntamiento ejemplo de la Cámara de Cuentas de Navarra

I. INTRODUCCIÓN
II. OBJETIVO
III. ALCANCE
IV. OPINIÓN
IV.1. Cuenta General del Ayuntamiento correspondiente al ejercicio XXXX.....
IV.2. Legalidad
IV.3. Situación financiera a 31 de diciembre de XXXX.....
IV.4. Cumplimiento de las recomendaciones emitidas por la Cámara de Comptos En informes anteriores.....
V. RESUMEN DE LA CUENTA GENERAL CONSOLIDADA DE XXXX
V.1. Estado de ejecución del presupuesto Consolidado, ejercicio XXXX.....
V.2. Resultado presupuestario consolidado.....
V.3. Estado de remanente de tesorería consolidado.....
V.4. Balance de situación consolidado.....
V.5. Cuenta de Pérdidas y Ganancias
VI. COMENTARIOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES
VI.1. Aspectos generales
VI.2. Personal
VI.3. Gastos en bienes corrientes y servicios.....
VI.4. Inversiones
VI.5. Ingresos
VI.6. Inventario-Inmovilizado
VI.7. Urbanismo.....
VI.8. Sociedad Urbanística Municipal.....
ANEXO 1. ORGANIGRAMA DEL AYUNTAMIENTO
ANEXO 2. MEMORIA DE LAS CUENTAS DEL EJERCICIO XXXX.....

Fuente: Informe de Fiscalización al Ayuntamiento de Burlada ejercicio 2009 (Cámara de Cuentas de Navarra, 2011)

Tabla 34: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña

1. INTRODUCCIÓN.....
1.1. INTRODUCCIÓN AL INFORME
1.1.1. Origen, objeto y finalidad
1.1.2. Metodología y limitaciones al alcance
1.2. INTRODUCCIÓN AL ENTE FISCALIZADO
1.2.1. Antecedentes
1.2.2. Creación, naturaleza jurídica y objeto social de la sociedad municipal
1.2.3. Información objeto de examen
1.2.4. Organización y control interno
2. FISCALIZACIÓN REALIZADA DEL AYUNTAMIENTO
2.1. LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA Y REMANENTE DE TESORERÍA
2.1.1. Presupuesto inicial
2.1.2. Modificaciones del presupuesto inicial
2.1.3. Liquidación de ingresos.....
2.1.4. Liquidación de gastos
2.1.5. Resultado presupuestario
2.1.6. Liquidación de presupuestos cerrados.....
2.1.7. Gastos con financiación afectada
2.1.8. Operaciones no presupuestarias.....
2.1.9. Tesorería.....
2.1.10. Remanente de tesorería
2.2. BALANCE DE SITUACIÓN Y CUENTA DE RESULTADOS.....
2.2.1. Balance de situación.....
2.2.2. Cuenta de resultados.....
2.3. CUENTAS Y ESTADOS INFORMATIVOS.....
2.3.1. Cuadro de financiación anual
2.3.2. Cuentas de control presupuestario
2.3.3. Cuentas de orden.....
3. FISCALIZACIÓN REALIZADA DE LA SOCIEDAD BADIA 2004 PROMOCIONS, SL.....
3.1. ACTIVIDAD REALIZADA
3.2. PRESUPUESTO Y PROGRAMA DE ACTUACIONES, INVERSIONES Y FINANCIACIÓN (PAIF)
3.3. ESTADOS FINANCIEROS.....
3.4. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS
SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA — INFORME 15/2006
3.4.1. Comparación de la información
3.4.2. Existencias
3.4.3. Deudores
3.4.4. Inversiones financieras temporales
3.4.5. Tesorería.....
3.4.6. Fondos propios
3.4.7. Acreedores a corto plazo
3.4.8. Importe neto de la cifra de negocios
3.4.9. Consumos de explotación
3.4.10. Otros gastos de explotación
3.4.11. Resultado financiero

4. SERVICIOS NO OBLIGATORIOS
4.1. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS POR FUNCIONES.....
4.2. COSTES DE LOS SERVICIOS NO OBLIGATORIOS.....
5. CONCLUSIONES
5.1. OBSERVACIONES
5.2. RECOMENDACIONES.....
6. TRÁMITE DE ALEGACIONES.....
7. COMENTARIOS A LAS ALEGACIONES

Fuente: Informe 15/2006 de Fiscalización de Ayuntamiento de Badia del Valles y Badia 2004 Promocions, SL ejercicio 2004 (Sindicatura de Cuentas de Cataluña, 2006)

Tabla 35: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana

ÍNDICE Página
1. OBJETIVOS
2. ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN
2.1 Revisión financiera.....
2.2 Revisión del cumplimiento de la legalidad.....
3. CONCLUSIONES GENERALES
3.1 Revisión financiera
3.2 Revisión del cumplimiento de la legalidad
4. INFORMACIÓN GENERAL
5. RENDICIÓN DE CUENTAS E INFORMACIÓN AL PLENO
5.1 Tramitación y contenido
5.2 Análisis de los estados financieros de la Cuenta General.....
5.3 Estabilidad presupuestaria
5.4 Información al Pleno del Ayuntamiento
5.5 Resultados de la función interventora
6. ELABORACIÓN, FORMULACIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO
6.1 Análisis de las previsiones iniciales
6.2 Elaboración, formulación y aprobación
7. RESULTADO PRESUPUESTARIO Y REMANENTE DE TESORERÍA
7.1 Resultado presupuestario
7.2 Remanente de tesorería
8. FISCALIZACIÓN DE LA CONTRATACIÓN
8.1 Normativa y grado de aplicación
8.2 Aspectos generales: perfil de contratante
8.3 Muestra de contratos
8.4 Fiscalización de los contratos de obras
8.5 Fiscalización de los contratos de servicios
8.6 Fiscalización de los contratos de suministros
8.7 Fiscalización del contrato de concesión de obra pública
8.8 Fiscalización de los contratos menores
<i>Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Villena. Ejercicio..... 2009</i>
9. RECOMENDACIONES
10. TRÁMITE DE ALEGACIONES
ANEXO I: Información relevante de los estados y cuentas anuales.....
ANEXO II: Alegaciones del cuentadante
ANEXO III: Informe sobre las alegaciones
NOTA

Fuente: Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Villena ejercicio presupuestario 2009 (Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, 2011)

Tabla 36: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de Cámara de Cuentas de Andalucía

ÍNDICE
I. INTRODUCCIÓN.....
II. OBJETIVOS Y ALCANCE.....
III. LIMITACIONES AL ALCANCE.....
IV. CONTROL INTERNO.....
V. ASPECTOS GENERALES
V.1. PRESUPUESTO.....
V.2. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS
V.3. ESTADOS Y CUENTAS ANUALES.....
V.4. TESORERÍA.....
V.5. PAGOS QUE JUSTIFICAR.....
V.6. ACREEDORES Y DEUDORES
V.7. PENDIENTES DE APLICACIÓN.....
VI. INGRESOS.....
VI.1. RECAUDACIÓN.....
VI.2. TRANSFERENCIAS RECIBIDAS.....
VI.3. INGRESOS PATRIMONIALES.....
VI.4. ENAJENACIÓN DE INVERSIONES.....
VII. GASTOS.....
VII.1. PERSONAL.....
VII.2. COMPRA DE BIENES Y SERVICIOS.....
VII.3. ENDEUDAMIENTO
VII.4. TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS.....
VII.5. INVERSIONES.....
VIII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....
IX. OPINIÓN
X. ANEXOS.....
XI. ALEGACIONES.....

Fuente: Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Jódar (Jaén) Ejercicio 2003 (Cámara de Cuentas de Andalucía, 2006)

Tabla 37: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

I. INTRODUCCIÓN.....
II. OPINIÓN.....
II.1 Opinión sobre el cumplimiento de la legalidad.....
II.2 Opinión sobre las cuentas anuales
III. CONSIDERACIONES SOBRE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN.....
III.1 Presupuesto y contabilidad
III.2 Ingresos fiscales.....
III.3 Personal.....
III.4 Subvenciones
III.5 Contratación
IV. ANÁLISIS FINANCIERO
V. CUENTAS ANUALES.....
ERANSKINAK/ANEXOS.....

A.1 Naturaleza del ente fiscalizador y legislación aplicable.....
A.2 Presupuesto y sus modificaciones
A.3 Impuestos, tasas y otros ingresos
A.4 Ingresos por transferencias y subvenciones
A.5 Enajenación de inversiones reales
A.6 Gastos de personal
A.7 Transferencias y subvenciones corrientes concedidas
A.8 Pasivos financieros
A.9 Deudores presupuestarios.....
A.10 Conciliación resultado presupuestario y patrimonial.....
A.11 Clasificación funcional del gasto
A.12 Análisis de contratación.....
ALEGAZIOAK.....
ALEGACIONES

Fuente: Informe de Fiscalización Ayuntamiento de Igorre ejercicio 2008 (Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, 2011)

Tabla 38: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Consejo de Cuentas de Galicia

I. INTRODUCCIÓN
I.1 OBJETIVOS Y ALCANCE
I.2 LIMITACIONES.....
I.3 NORMATIVA REGULADORA
II. INFORMACIÓN DEL MUNICIPIO
II.1 INFORMACIÓN GENERAL
II.2 DATOS DE TRAMITACIÓN Y RENDICIÓN DE CUENTAS.
III. CUENTAS ANUALES
III.1 LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO.
III.2 CONTABILIDAD FINANCIERA
IV. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN.
IV.1 CONTROL INTERNO
IV.2 MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS
IV.3 GASTOS DE PERSONA L.
IV.4 GASTOS CORRIENTES
IV.5 GASTOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.....
IV.6 GASTOS DE INVERSIÓN
IV.7 OPERACIONES FINANCIERAS.
IV.8 OTRAS MATERIAS.
V. MAGNITUDES PRESUPUESTARIAS RELEVANTES
V.1 RESULTADO PRESUPUESTARIO
V.2 REMANENTE DE TESORERÍA
VI. CONCLUSIONES
VII. RECOMENDACIONES
ANEXO I: ALEGACIONES

Fuente: Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Calvos de Randín Ejercicio 2009 (Consejo de Cuentas de Galicia, 2012)

Tabla 39: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha

I.- INTRODUCCIÓN
I.1.- OBJETIVOS.....
I.2.- ALCANCE Y LIMITACIONES.....
I.3.- CARACTERÍSTICAS DEL MUNICIPIO

I.4.- LEGISLACIÓN APLICABLE.....
II.- RESULTADO DE LA FISCALIZACIÓN
II.1.- CONTROL INTERNO Y SISTEMA CONTABLE
II.2.- PRESUPUESTOS Y CUENTA GENERAL
II.2.1.- ELABORACIÓN PRESUPUESTOS MUNICIPALES
II.2.2.- APROBACIÓN LIQUIDACIÓN MUNICIPAL
II.2.3.- RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL
II.3.- MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS.....
II.4.- GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS
II.4.1.- EVOLUCION.....
II.4.2.- ESTRUCTURA Y EJECUCIÓN.....
II.4.3.- ANÁLISIS DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS
II.5.- GESTIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS.....
II.5.1.- EVOLUCIÓN Y ESTRUCTURA DEL GASTO.....
II.5.2.- GRADO DE EJECUCIÓN
II.5.3.- GRADO DE CUMPLIMIENTO
II.5.4.- ANÁLISIS DEL PRESUPUESTO DE GASTOS
II.6.- CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA Y PATRIMONIAL
II.6.1.- INVENTARIO DE BIENES Y DERECHOS.....
II.6.2.- NORMAS URBANÍSTICAS DE APLICACIÓN
II.6.3.- CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA.....
II.7.- EJERCICIOS CERRADOS
II.7.1.- DERECHOS PENDIENTES DE COBRO EJERCICIOS CERRADOS
II.7.2.- OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO EJERCICIOS CERRADOS
II.8.- ANÁLISIS DE LA TESORERÍA.
II.9.- RESULTADO PRESUPUESTARIO Y REMANENTE DE TESORERÍA
II.9.1.- RESULTADO PRESUPUESTARIO.....
II.9.2.- REMANENTE DE TESORERÍA
III.- CONCLUSIONES.....
IV.- RECOMENDACIONES.
ANEXOS.

Fuente: Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Balsa de Ves (Albacete) Ejercicios 2008,2009 y 2010 (Sindicatura de Cuentas de Castilla -La Mancha, 2012)

Tabla 40: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid

ÍNDICE
I. INTRODUCCIÓN.....
I.1 PRESENTACIÓN.....
I.2 ORGANIZACIÓN DEL AYUNTAMIENTO DE PARLA
I.3 OBJETIVOS Y ALCANCE.....
I.4 LIMITACIONES A LA FISCALIZACIÓN.....
I.5 TRATAMIENTO DE ALEGACIONES.....
II. CONTROL INTERNO.....
III. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN.....
III.1 RENDICIÓN DE LA CUENTA GENERAL.....
III.2 PRESUPUESTO: APROBACIÓN, LIQUIDACIÓN Y EVOLUCIÓN
III.3 RESULTADO PRESUPUESTARIO Y REMANENTE DE TESORERÍA.....
III.4 EVOLUCIÓN ECONÓMICA 2007-2010.....
III.5 ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y PLAN DE SANEAMIENTO.....
III.6 HECHOS POSTERIORES
IV. PRESUPUESTO DE GASTOS.....
IV.1 GASTOS DE PERSONAL

IV.2 GASTOS CORRIENTES Y TRANSFERENCIAS CORRIENTES
IV.3 OPERACIONES DE CAPITAL.....
V. PRESUPUESTO DE INGRESOS.....
V.1 INGRESOS TRIBUTARIOS.....
V.2 TRANSFERENCIAS CORRIENTES Y DE CAPITAL
V.3 INGRESOS POR ENAJENACIONES
VI. BALANCE.....
VI.1 INMOVILIZADO
VI.2 DEUDORES PRESUPUESTARIOS
VI.3 TESORERÍA
VI.4 OPERACIONES NO PRESUPUESTARIAS
VI.5 ENDEUDAMIENTO
VI.6 ACREEDORES PRESUPUESTARIOS.....
VII. CONTRATACIÓN
VII.1. “Contrato de gestión del Servicio de limpieza viaria, recogida y mantenimiento de contenedores soterrados, gestión de puntos limpios y conservación y mantenimiento de determinadas zonas verdes”
VII.2. “Contrato de obras de urbanización del plan parcial de la UE-1 del PAU-5 del PGOU y obras de accesos y servicios del Hospital de Parla”
VII.3. “Contrato de concesión administrativa de la gestión integral instalaciones deportivas denominadas Polideportivo municipal F.J. Castillejo, piscina de agua salada, balneario y campos de fútbol de las Américas y Alfredo di Stefano”
VIII. CONCLUSIONES.....
IX. RECOMENDACIONES.....
X. ANEXOS

Fuente: Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Parla, Ejercicio 2010 (Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, 2012)

Tabla 41: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Audiencia de Cuentas de la Canarias

1. INTRODUCCIÓN
1.1. Justificación.....
1.2. Objetivos.....
1.3. Alcance.....
1.4. Limitaciones al alcance.....
1.5. Descripción de la Entidad y marco jurídico.....
1.6. Trámite de alegaciones.....
2. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....
2.1. Opinión.....
2.2. Conclusiones.....
2.3. Recomendaciones.....
3. ORGANIZACIÓN Y CONTROL INTERNO.....
3.1. Organización.....
3.2. Control interno.
4. PRESUPUESTO Y CONTABILIDAD
4.1. Presupuesto.....
4.2. Modificaciones de crédito.....
4.3. Contabilidad.....
5. CUENTA GENERAL.....
5.1. Formación y tramitación.....
5.2. Balance de Situación.....
5.3. Cuenta de Resultados.....

5.4. Resultado Presupuestario.....
5.5. Remanente de Tesorería.....
6. INGRESOS
6.1. Gestión recaudatoria.....
6.2. Ordenanzas fiscales.....
6.3. Contabilización de los ingresos.....
6.4. Tributos, precios públicos y otros ingresos.
6.5. Transferencias corrientes.....
6.6. Transferencias de capital.
6.7. Deudores.....
7. GASTOS
7.1. Personal.
7.2. Gastos en bienes corrientes y servicios.....
7.3. Subvenciones.
7.4. Actividad contractual.....
7.5. Pasivos financieros.....
7.6. Acreedores.....
8. INMOVILIZADO.....
8.1. Inventario municipal.....
8.2. Contabilización y amortización del inmovilizado.....
9. TESORERÍA.....
9.1. Aspectos Generales.
9.2. Cuentas bancarias.....
9.3. Arqueo y conciliaciones bancarias.....
9.4. Valores en depósito.....
ANEXOS
1. Liquidación del Presupuesto 2002.
2. Modificaciones del Presupuesto 2002.
3. Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos de ejercicios cerrados.
4. Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos de ejercicios cerrados
5. Balance de Situación a 31 de diciembre.....
6. Cuenta de Resultados económico-patrimonial.....
7. Alegaciones recibidas.....
8. Contestación a las alegaciones.....

Fuente: Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Garafía Ejercicios 2002 (Audiencia de Cuentas de Canarias, 2006)

Tabla 42: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad del Consejo de Cuentas de Castilla y León

1.- INTRODUCCIÓN.....	3
1.A) OBJETIVOS Y ALCANCE.....	3
1.B) LIMITACIONES AL ALCANCE.....	4
1.C) MARCO JURÍDICO.....	5
1. D) TRÁMITE DE ALEGACIONES	6
2.- CARACTERÍSTICAS DEL MUNICIPIO Y ORGANIZACIÓN DEL AYUNTAMIENTO	7
3.- SISTEMA CONTABLE Y RENDICIÓN DE CUENTAS	10
3.A) SISTEMA CONTABLE.....	10
3.B) RENDICIÓN DE CUENTAS.....	12
4.- PRESUPUESTOS	14
4.A) ELABORACIÓN Y APROBACIÓN.....	14
4.B) PRESUPUESTO.....	16

4.C) LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA	18
5.- INGRESOS PRESUPUESTARIOS	23
5.A) INGRESOS TRIBUTARIOS Y OTROS DE DERECHO PÚBLICO.....	23
5.B) TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES RECIBIDAS	31
6.- GASTOS PRESUPUESTARIOS.....	35
6.A) GASTOS DE PERSONAL.....	35
6.B) GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS.....	39
6.C) INVERSIONES REALES.....	41
6.D) TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES CONCEDIDAS	45
7.- OPERACIONES NO PRESUPUESTARIAS.....	48
8.- DEUDORES.....	52
9.- ACREEDORES.....	56
10.- ENDEUDAMIENTO	61
11.- TESORERÍA	66
12.- REMANENTE DE TESORERÍA.....	68
13.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	72
13.A) CONCLUSIONES	72
13.B) RECOMENDACIONES.....	77
14.- OPINIÓN	79
ANEXOS:	80

Fuente: Fiscalización de la gestión del Ayuntamiento de Becerril de Campos (Palencia) Ejercicio 2003 Informe Definitivo (Consejo de Cuentas de Castilla y León, 2006)

Tabla 43: Modelo de Informe de Fiscalización de Regularidad de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias

I. INTRODUCCIÓN
I.1. Iniciativa de la fiscalización
I.2. Ámbito subjetivo.....
I.3. Marco normativo.....
I.3.1. Legislación estatal.....
I.3.2. Legislación autonómica.....
I.4. Objetivos y alcance.....
I.5. Limitaciones.....
I.6. Trámite de alegaciones.....
II. CONCLUSIONES
III. RECOMENDACIONES
IV. RESULTADO DE LA FISCALIZACIÓN
IV.1. Organización del Ayuntamiento y procedimientos de gestión.....
IV.1.1. Organización.....
IV.1.2. Incidencia en los procedimientos de gestión.....
IV.2. Presupuesto del ejercicio.....
IV.2.1. Elaboración y tramitación del presupuesto.....
IV.2.2. Presupuesto inicial, modificaciones y presupuesto definitivo.....

IV.3. Ejecución del presupuesto.....
IV.3.1. Estado de gastos.....
IV.3.2. Estado de ingresos.....
IV.4. Liquidación del presupuesto y resultado presupuestario.....
IV.4.1. Liquidación y resultado presupuestario.....
IV.4.2. Remanente de Tesorería.....
IV.5. Presupuestos de ejercicios cerrados.....
IV.5.1. Obligaciones pendientes de pago.....
IV.5.2. Derechos pendientes de cobro.....
IV.6. Compromisos de gastos para ejercicios futuros.....
IV.7. Gastos con financiación afectada.....
IV.8. Operaciones no presupuestarias.....
IV.9. Situación patrimonial.....
IV.9.1. Situación patrimonial.....
IV.9.2. Cuenta del Resultado Económico-Patrimonial.....
IV.10. Contratación.....
IV.10.1. Órganos de contratación.....
IV.10.2. Resultados de la fiscalización específica de la contratación.....
IV.10.3. Relaciones de contratos remitidos.....
IV.10.4. Análisis de la contratación menor del Ayuntamiento de Pravia.....
IV.11. Endeudamiento.....
IV.11.1. A corto plazo
IV.11.2. A largo plazo
ANEXOS.....

Fuente: Informe definitivo de fiscalización (Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias, 2010)

Tabla 44: Censo de población de informes de fiscalización por cada OCEX años 2003-2012

ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE COMUNIDADES AUTÓNOMAS	AÑO DE INICIO	DE	Número de Informes
CAMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA	1988		9
SINDICATURA DE CUENTAS DE PRINCIPADO DE ASTURIAS	2005		2
AUDIENCIA DE CUENTAS DE CANARIAS	1989		9
CONSEJO DE CUENTAS DE CASTILLA LEÓN	2004		1
SINDICATURA DE CUENTAS DE CASTILLA LA MANCHA	1994		14
SINDICATURA DE CUENTAS DE CATALUÑA	1984		4

CONSEJO DE CUENTAS DE GALICIA	1991	12
CAMARA DE CUENTAS DE COMUNIDAD DE MADRID	1999	15
CÁMARA DE CUENTAS DE NAVARRA	1981	171
SINDICATURA DE CUENTAS DE LA COMUNIDAD VALENCIANA	1985	22
TRIBUNAL VASCO DE CUENTAS PÚBLICAS	1988	62
TOTALES		320

Fuente: Elaboración propia con base en el total de informes de las tablas de Excel elaboradas para identificar y clasificar los informes de regularidad

Tabla 45: ANOVA para Puntuación por Indicador de los OCEX

Fuente	Suma de Cuadrados	Gl	Cuadrado Medio	Razón-F	Valor-P
Entre grupos	21,3114	16	1,33196	13,61	0,0000
Intra grupos	13,2083	135	0,0978395		
Total (Corr.)	34,5197	151			

Tabla 46: Comparaciones múltiples entre las medias de los indicadores

Variable dependiente: Puntuación

DMS

(I) Indicador	(J) Indicador	Diferencia de medias (I-J)	Desv. Error	Sig.	Intervalo de confianza al 95%	
					Límite inferior	Límite superior
A1	ALE1	.150	.033	.000	.08	.22
	C1	-.169	.033	.000	-.23	-.10
	EC1	.425	.033	.000	.36	.49
	EL1	.422	.033	.000	.36	.49
	EM1	.028	.033	.400	-.04	.09
	I1	-.303	.033	.000	-.37	-.24
	I2	.259	.033	.000	.19	.32
	L1	.456	.033	.000	.39	.52

	L2	.434	.033	.000	.37	.50
	L3	.281	.033	.000	.22	.35
	NR1	.166	.033	.000	.10	.23
	NR2	-.353	.033	.000	-.42	-.29
	O1	-.003	.033	.925	-.07	.06
	OP1	-.147	.033	.000	-.21	-.08
	R1	-.241	.033	.000	-.31	-.18
	RF1	-.094	.033	.005	-.16	-.03
ALE1	C1	-.319	.033	.000	-.38	-.25
	EC1	.275	.033	.000	.21	.34
	EL1	.272	.033	.000	.21	.34
	EM1	-.122	.033	.000	-.19	-.06
	I1	-.453	.033	.000	-.52	-.39
	I2	.109	.033	.001	.04	.17
	L1	.306	.033	.000	.24	.37
	L2	.284	.033	.000	.22	.35
	L3	.131	.033	.000	.07	.20
	NR1	.016	.033	.640	-.05	.08
	NR2	-.503	.033	.000	-.57	-.44
	O1	-.153	.033	.000	-.22	-.09
	OP1	-.297	.033	.000	-.36	-.23
	R1	-.391	.033	.000	-.46	-.33
	RF1	-.244	.033	.000	-.31	-.18
C1	EC1	.594	.033	.000	.53	.66
	EL1	.591	.033	.000	.53	.66
	EM1	.197	.033	.000	.13	.26
	I1	-.134	.033	.000	-.20	-.07
	I2	.428	.033	.000	.36	.49
	L1	.625	.033	.000	.56	.69
	L2	.603	.033	.000	.54	.67
	L3	.450	.033	.000	.38	.52
	NR1	.334	.033	.000	.27	.40
	NR2	-.184	.033	.000	-.25	-.12
	O1	.166	.033	.000	.10	.23
	OP1	.022	.033	.512	-.04	.09
	R1	-.072	.033	.031	-.14	-.01
	RF1	.075	.033	.025	.01	.14
EC1	EL1	-.003	.033	.925	-.07	.06
	EM1	-.397	.033	.000	-.46	-.33
	I1	-.728	.033	.000	-.79	-.66
	I2	-.166	.033	.000	-.23	-.10

	L1	.031	.033	.349	-.03	.10
	L2	.009	.033	.779	-.06	.07
	L3	-.144	.033	.000	-.21	-.08
	NR1	-.259	.033	.000	-.32	-.19
	NR2	-.778	.033	.000	-.84	-.71
	O1	-.428	.033	.000	-.49	-.36
	OP1	-.572	.033	.000	-.64	-.51
	R1	-.666	.033	.000	-.73	-.60
	RF1	-.519	.033	.000	-.58	-.45
EL1	EM1	-.394	.033	.000	-.46	-.33
	I1	-.725	.033	.000	-.79	-.66
	I2	-.163	.033	.000	-.23	-.10
	L1	.034	.033	.303	-.03	.10
	L2	.012	.033	.708	-.05	.08
	L3	-.141	.033	.000	-.21	-.08
	NR1	-.256	.033	.000	-.32	-.19
	NR2	-.775	.033	.000	-.84	-.71
	O1	-.425	.033	.000	-.49	-.36
	OP1	-.569	.033	.000	-.63	-.50
	R1	-.663	.033	.000	-.73	-.60
	RF1	-.516	.033	.000	-.58	-.45
EM1	EL1	.394	.033	.000	.33	.46
	I1	-.331	.033	.000	-.40	-.27
	I2	.231	.033	.000	.17	.30
	L1	.428	.033	.000	.36	.49
	L2	.406	.033	.000	.34	.47
	L3	.253	.033	.000	.19	.32
	NR1	.137	.033	.000	.07	.20
	NR2	-.381	.033	.000	-.45	-.32
	O1	-.031	.033	.349	-.10	.03
	OP1	-.175	.033	.000	-.24	-.11
	R1	-.269	.033	.000	-.33	-.20
	RF1	-.122	.033	.000	-.19	-.06
I1	I2	.563	.033	.000	.50	.63
	L1	.759	.033	.000	.69	.82
	L2	.738	.033	.000	.67	.80
	L3	.584	.033	.000	.52	.65
	NR1	.469	.033	.000	.40	.53
	NR2	-.050	.033	.134	-.12	.02
	O1	.300	.033	.000	.23	.37
	OP1	.156	.033	.000	.09	.22

	R1	.063	.033	.061	.00	.13
	RF1	.209	.033	.000	.14	.27
L2	L1	.197	.033	.000	.13	.26
	L2	.175	.033	.000	.11	.24
	L3	.022	.033	.512	-.04	.09
	NR1	-.094	.033	.005	-.16	-.03
	NR2	-.612	.033	.000	-.68	-.55
	O1	-.262	.033	.000	-.33	-.20
	OP1	-.406	.033	.000	-.47	-.34
	R1	-.500	.033	.000	-.57	-.43
	RF1	-.353	.033	.000	-.42	-.29
L1	L2	-.022	.033	.512	-.09	.04
	L3	-.175	.033	.000	-.24	-.11
	NR1	-.291	.033	.000	-.36	-.23
	NR2	-.809	.033	.000	-.87	-.74
	O1	-.459	.033	.000	-.52	-.39
	OP1	-.603	.033	.000	-.67	-.54
	R1	-.697	.033	.000	-.76	-.63
	RF1	-.550	.033	.000	-.62	-.48
L2	L3	-.153	.033	.000	-.22	-.09
	NR1	-.269	.033	.000	-.33	-.20
	NR2	-.788	.033	.000	-.85	-.72
	O1	-.438	.033	.000	-.50	-.37
	OP1	-.581	.033	.000	-.65	-.52
	R1	-.675	.033	.000	-.74	-.61
	RF1	-.528	.033	.000	-.59	-.46
L3	NR1	-.116	.033	.001	-.18	-.05
	NR2	-.634	.033	.000	-.70	-.57
	O1	-.284	.033	.000	-.35	-.22
	OP1	-.428	.033	.000	-.49	-.36
	R1	-.522	.033	.000	-.59	-.46
	RF1	-.375	.033	.000	-.44	-.31
NR1	NR2	-.519	.033	.000	-.58	-.45
	O1	-.169	.033	.000	-.23	-.10
	OP1	-.313	.033	.000	-.38	-.25
	R1	-.406	.033	.000	-.47	-.34
	RF1	-.259	.033	.000	-.32	-.19
NR2	O1	.350	.033	.000	.28	.42
	OP1	.206	.033	.000	.14	.27
	R1	.112	.033	.001	.05	.18
	RF1	.259	.033	.000	.19	.32

O1	OP1	-0.144	.033	.000	-.21	-.08
	R1	-.238	.033	.000	-.30	-.17
	RF1	-.091	.033	.007	-.16	-.03
OP1	R1	-.094	.033	.005	-.16	-.03
	RF1	.053	.033	.112	-.01	.12
R1	RF1	.147	.033	.000	.08	.21

Fuente: elaboración propia con base al programa SSPS

Tabla 47: Puntuación por indicador y el porcentaje de aparición en los informes de fiscalización de regularidad

			Puntuación		Total
			0	1	
Indicador	A1	Recuento	119	201	320
		% dentro de Indicador	37,2%	62,8%	100,0%
	ALE1	Recuento	167	153	320
		% dentro de Indicador	52,2%	47,8%	100,0%
	C1	Recuento	65	255	320
		% dentro de Indicador	20,3%	79,7%	100,0%
	EC1	Recuento	255	65	320
		% dentro de Indicador	79,7%	20,3%	100,0%
	EL1	Recuento	254	66	320
		% dentro de Indicador	79,4%	20,6%	100,0%
	EM1	Recuento	128	192	320
		% dentro de Indicador	40,0%	60,0%	100,0%
	I1	Recuento	22	298	320
		% dentro de Indicador	6,9%	93,1%	100,0%
	I2	Recuento	202	118	320
		% dentro de Indicador	63,1%	36,9%	100,0%
	L1	Recuento	265	55	320
		% dentro de Indicador	82,8%	17,2%	100,0%
	L2	Recuento	258	62	320
		% dentro de Indicador	80,6%	19,4%	100,0%
	L3	Recuento	209	111	320
		% dentro de Indicador	65,3%	34,7%	100,0%
	NR1	Recuento	172	148	320
		% dentro de Indicador	53,8%	46,3%	100,0%
	NR2	Recuento	6	314	320
		% dentro de Indicador	1,9%	98,1%	100,0%
	O1	Recuento	118	202	320
		% dentro de Indicador	36,9%	63,1%	100,0%
	OP1	Recuento	72	248	320
		% dentro de Indicador	22,5%	77,5%	100,0%
	R1	Recuento	42	278	320
		% dentro de Indicador	13,1%	86,9%	100,0%
	RF1	Recuento	89	231	320
		% dentro de Indicador	27,8%	72,2%	100,0%
Total		Recuento	2443	2997	5440

Fuente: elaboración propia con base en los resultados estadísticos de los indicadores y soporte del programa SSPS

Tabla 48: Modelo de informe de fiscalización propuesto

SECCIÓN	CONTENIDO
I. INTRODUCCIÓN.....	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ▪ Se incluye la competencia en la realización de la auditoría y la responsabilidad de los gestores en la presentación de la información financiera. ▪ Identificación del órgano competente para realizar la auditoría y en virtud de qué mandato o competencia se efectúa. ▪ Redacción de un párrafo que recoja expresamente la responsabilidad de los gestores en la formulación y presentación de las cuentas anuales y en el control interno que soporta su confección. ▪ Referenciará a la nota de la memoria donde conste el régimen contable y donde se describan los principios contables y, en su caso, presupuestarios, que le sean de aplicación a la entidad auditada. ▪ Fecha en la que fueron las cuentas anuales formuladas, el órgano que las ha formulado y la fecha en la que fueron puestas a disposición del órgano de control. ▪ Si las cuentas anuales a las que se refiere el informe han sido modificadas respecto a las inicialmente formuladas, se harán constar tanto la fecha de formulación y puesta a disposición inicial como la de las cuentas a las que se refiere el informe.
II. OBJETIVO	<ul style="list-style-type: none"> ● Se señalará el objetivo y se indicarán el período objeto de auditoría y de manera concisa, los aspectos de la gestión objeto del análisis.
III. ALCANCE.....	<ul style="list-style-type: none"> ● Se expondrán las limitaciones al alcance que se han producido y su trascendencia para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría
IV. NORMATIVA REGULADORA	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se mencionará las leyes estatales, forales o autonómicas que regulan la actividad del ente auditado
V. OPINIÓN.....	<ul style="list-style-type: none"> ▪ En esta sección el auditor expresará ▪ Su opinión sobre si las cuentas anuales, tomadas en su conjunto, expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a la fecha de cierre del ejercicio; los resultados de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo o de la ejecución del presupuesto de conformidad con el marco normativo de información financiera y la normativa presupuestaria que resulten de aplicación. ▪ El informe de auditoría de cuentas

	<p>anuales, de acuerdo con el trabajo realizado, y a las limitaciones y hallazgos encontrados, podrá tener las siguientes diferentes opiniones: Opinión favorable, opinión favorable con salvedades, opinión desfavorable u opinión denegada</p>
VI RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN.	<p>Se expondrá de manera explícita, de acuerdo con los objetivos de la fiscalización:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las debilidades encontradas e información de importancia relativa, y en caso de conseguir actuaciones de los gestores con responsabilidad contable o penal se debe hacer referencia a ello y a las decisiones adoptadas hasta la fecha de aprobación. • Se debe hacer diferencia entre las deficiencias en la gestión y en las irregularidades, con la información oportuna para su comprensión y valoración incluyendo de ser posible los montos o saldos afectados. • Mencionar el trabajo realizado de comprobación con el alcance y extensión de las pruebas para el juicio u opinión
VII COMENTARIOS, CONCLUSIONES.....	<ul style="list-style-type: none"> • Se dividirán, de acuerdo con cada uno de los objetivos y de los principales resultados de la fiscalización, para expresar de manera clara la opinión del órgano fiscalizador y evitar cualquier reiteración de una misma materia. • Debe contener un resumen de las limitaciones encontradas, deficiencias e información de importancia relativa, para evitar valoraciones que afecten a las actuaciones, que eventualmente se puedan dar en el ámbito administrativo o jurisdiccional
VIII. RECOMENDACIONES...	<ul style="list-style-type: none"> • El informe propondrá las medidas que se consideren adecuadas para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad o entidades fiscalizadas que se puedan deducir de los resultados o conclusiones de la fiscalización, especificando a qué instancias o autoridades concretas corresponde su puesta en práctica. • Las recomendaciones, que no se expresarán en modo imperativo, serán claras y precisas para facilitar que el destinatario las ponga en práctica. • La obligación de cumplir la normativa se dará por supuesta y por consiguiente las recomendaciones no se limitarán solo a lo que se considere obligación legal.
XIX. ANEXO. ALEGACIONES.....	<ul style="list-style-type: none"> • Las alegaciones serán evaluadas y cuando de su contenido e importancia se derive la necesidad de modificar el informe provisional, deberán suprimirse

	o sustituirse los aspectos afectados, previa obtención de la evidencia que soporte el cambio de posición en el informe definitivo.
--	--

Fuente: Elaboración propia con base en los resultados estadísticos de los indicadores que han sido comunes en los informes de regularidad elaborados por los OCEX con base en el Modelo de la IGAE (2013) y las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (2013)

Tabla 49: Indicadores de la revisión global de la calidad de la recomendación

G1: Se dirigen a aquéllos con capacidad y autoridad para ponerla en práctica
G2: No se limitan a instar a la entidad a el cumplimiento de sus obligaciones legales
G3: Considera medidas para mejorar la gestión económica financiera derivado de la fiscalización
G4: Su estilo y contenido son positivos respetando las competencias organizativas de la entidad
G5: Son claras y precisas para facilitar al destinatario la puesta en práctica

Fuente: elaboración propia con base en las recomendaciones en el informe de fiscalización Herrero (2012) y GPF OCEX 1220

Tabla 50: Frecuencia de los indicadores en la Calidad de la Recomendación

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	MALO	41	12,8	12,8	12,8
	REGULAR	1	,3	,3	13,1
	BUENO	14	4,4	4,4	17,5
	EXCELENTE	264	82,5	82,5	100,0
	Total	320	100,0	100,0	

Fuente: elaboración propia

Tabla 51: Prueba binomial de la Calidad Global de las Recomendaciones

		Categoría	N	Prop. observada	Prop. de prueba	Significación exacta (unilateral)
Grupo	Grupo 1	Informe con calidad global en las recomendaciones	278	.87	.75	.000
	Grupo 2	Informe sin calidad global en las recomendaciones	42	.13		
	Total		320	1.00		

Tabla 52: Indicador revisión del contenido de la recomendación

¿A que hace referencia?
RC1: estructura organizativa
RC2: plazos legales de aprobación
RC3: inventario de bienes
RC4: formalización y documentación de las operaciones
RC5: personal
RC6: contratación subvenciones
RC7: tesorería

Fuente: elaboración propia

Tabla 53: Distribución de frecuencias absolutas de los indicadores sobre el contenido de las recomendaciones

INDICADOR	f.a.	%
RC1	210	65.6
RC2	240	75.0
RC3	210	65.6
RC4	259	80.9
RC5	152	47.5
RC6	246	76.9
RC7	73	22.8

Fuente: elaboración propia

Tabla 54: Distribución de frecuencias absolutas de los indicadores sobre el contenido de las recomendaciones y el porcentaje de cada indicador con respecto al total

INDICADOR	Frecuencia	Porcentaje
RC4	259	18.6
RC6	246	17.7
RC2	240	17.3
RC3	210	15.1
RC1	210	15.1
RC5	152	10.9
RC7	73	5.3
TOTAL	1390	100.0

Fuente: elaboración propia