

La auditoría en el sector público: una introducción

José Manuel Vela Bargues
Fernando Polo Garrido
María Soledad Pérez Yuste



AUDITADO

José Manuel Vela Bargues
Fernando Polo Garrido
María Soledad Pérez Yuste

La auditoría en el sector público: una introducción

EDITORIAL
UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Los contenidos de esta publicación han sido revisados por el Departamento de Economía y Ciencias Sociales de la UPV

Colección Académica

Para referenciar esta publicación utilice la siguiente cita: VELA BARGUES, J.M.POLO GARCÍA,F y PÉREZ YUSTE, M.S.(2013) *La auditoría en el sector público : una introducción*. Valencia: Universitat Politècnica de València

Primera edición, 2013

© José Manuel Vela Bargues
Fernando Polo Garrido
María Soledad Pérez Yuste

© de la presente edición: Editorial Universitat Politècnica de València
Distribución: Telf. 963 877 012/ <http://www.lalibreria.upv.es> / Ref.: 4105_03_01_01

Imprime: By print percom sl.

Impreso en papel Coral Book



ISBN: 978-84-9048-140-0

Impreso bajo demanda

Queda prohibida la reproducción, la distribución, la comercialización, la transformación y, en general, cualquier otra forma de explotación, por cualquier procedimiento, de la totalidad o de cualquier parte de esta obra sin autorización expresa y por escrito de los autores.

Impreso en España

PRÓLOGO

Dice un viejo proverbio chino que “si quieres ser discreto en la vida habla poco de ti mismo, algo de los demás y mucho de las cosas y de las ideas”.

Siguiendo, pues, este consejo hablaré muy poco de **mí mismo**. Nunca hasta ahora había redactado un prólogo relacionado con la materia a la que le he dedicado casi toda mi vida profesional: la fiscalización y la auditoría públicas. Mi experiencia literaria en materia “prologística” se ha reducido a la introducción de una novela y a la presentación de un libro de poesía. Nada más lejos de la auditoría pública.

Al tratar de **los demás** quiero significar mi satisfacción por prologar este libro que es el resultado de un trabajo en equipo. Se dice que el trabajo en equipo permite que un grupo de personas consigan un excelente resultado por el mero hecho de trabajar juntas. Este libro, pues, es el resultado de un equipo cuyos componentes conozco perfectamente y, por eso, sé que el resultado ha de ser inmejorable.

Al tratar **de las cosas y de las ideas** quería referirme, en primer lugar, a que en una sociedad democrática es básico e imprescindible el control de la gestión pública, tanto interno como externo respecto de los recursos públicos. En los actuales tiempos de crisis económica, se ha convertido en una necesidad ineludible el hecho de que los distintos agentes públicos gestionen sus recursos de forma transparente, rindiendo cuentas con carácter puntual y completo a los ciudadanos, bien directamente, bien a través de sus representantes.

En segundo lugar, un componente básico, importantísimo, del proceso de rendición de cuentas y de la transparencia en la gestión pública es la auditoría de esa gestión, la auditoría del sector público, es decir, la emisión de un juicio crítico, técnico e independiente sobre dicha gestión.

Por esta razón, por la gran trascendencia que tiene la auditoría del sector público, y por convicción personal, resulta para mí una gran satisfacción prologar esta publicación dedicada a la formación de futuros profesionales en esta materia.

La auditoría pública tiene planteada ante sí en estos momentos una serie de retos difíciles, complejos, derivados, por una parte, de la exigencia social y, por otra, de la propia evolución del sector público que las actuales y futuras generaciones de auditores deberán abordar con nuevas técnicas y procedimientos.

Conceptos que para mí son casi desconocidos, como *Cloud computing*, PPF/PPP, *Big Data*, gobierno electrónico, e-factura, ERP, tienen un impacto

directo en la forma en que se han de abordar las auditorías. El auditor debe ponerse técnicamente al mismo nivel que los entes que se auditan, introduciendo para ello nuevos métodos, procedimientos y técnicas de auditoría.

Pero todas esas nuevas técnicas y procedimientos deben estar sostenidos por los fundamentos básicos de la auditoría que darán coherencia al conjunto de actividades a realizar por el auditor del sector público. Y estos fundamentos básicos son los que este manual recoge para la formación de futuros auditores.

Valencia, septiembre de 2013

Rafael Vicente Queralt

Síndic Major de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

PRESENTACIÓN

Esta publicación tiene como objeto servir de ayuda a la introducción al estudio de un mundo tan complejo como la auditoría en el sector público, estando enfocada principalmente a los alumnos de Grado en Gestión y Administración Pública, o bien otros estudios donde se cursen asignaturas relativas a la auditoría del sector público, así como para cualquier persona interesada. Para ello se pretende ofrecer una visión global sin adentrarse en exceso en cuestiones técnicas que corresponderían a cursos posteriores. Siguiendo este planteamiento la obra se estructura en seis capítulos. El primero de ellos estudia el concepto de auditoría, sus orígenes y desarrollo en el sector privado. El segundo capítulo ofrece una caracterización y delimitación del sector público como base tanto para abordar el concepto de entidad contable y la aplicación de la contabilidad pública y privada a las distintas entidades que configuran el sector público, asimismo, ofrece una breve introducción a la auditoría en el sector público, que como objeto fundamental de la publicación se verá en capítulos posteriores. El capítulo tercero ofrece un breve resumen del marco jurídico de la auditoría en el sector privado, estudia la obligación de las empresas a someterse a auditoría de cuentas, no obstante, la mayor parte del mismo se destina a ofrecer una breve descripción del proceso de auditoría con la finalidad de que el lector pueda asimilar una visión general de cómo se lleva a cabo la misma; incluyéndose referencias a las Normas Internacionales de Auditoría que regulan distintos aspectos o elementos involucrados en dicho proceso. El capítulo cuarto desarrolla el informe de auditoría en el sector privado. El capítulo quinto se destina al control de la gestión económico-financiera en el sector público en el cual se inserta la auditoría; detallándose los distintos tipos de auditoría en el sector público. Por último, el capítulo sexto ofrece una visión de conjunto de las principales diferencias entre las auditorías en los ámbitos público y privado, describe y analiza las principales normas de auditoría en España en el sector público. Los distintos capítulos vienen acompañados de cuestiones teóricas.

Los autores.

ÍNDICE

Acrónimos	11
CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN A LA AUDITORÍA: LA AUDITORÍA EN EL SECTOR PRIVADO	13
1.1. Objetivos.....	15
1.2. Introducción.....	15
1.3. Necesidad de la auditoría.....	17
1.4. Concepto, notas características y clasificación de la auditoría	19
1.5. Evolución histórica de la auditoría financiera en el sector privado.....	26
1.6. Ejercicios teóricos.....	30
1.7. Bibliografía.....	34
CAPÍTULO 2: SECTOR PÚBLICO, CONTABILIDAD Y AUDITORÍA	35
2.1. Objetivos.....	37
2.2. Naturaleza, importancia, características.....	37
2.2.1. La diversidad del sector público.....	39
2.2.2. Los objetivos de las organizaciones del sector público.	41
2.2.3. La medición del output en organismos sin ánimo de lucro	42
2.2.4. La ausencia de mercado.....	43
2.3. Delimitación del sector público	44
2.4. Contabilidad del Sector Público y Contabilidad Pública	46
2.4.1. La normalización de la Contabilidad Pública en España. Regulación.....	51
2.5. La auditoría en el Sector Público.....	53
2.6. Ejercicios teóricos.....	55
2.7. Taller de actividades.....	56
2.8. Bibliografía.....	56
2.9. Anexo	58
CAPÍTULO 3: MARCO JURÍDICO DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA. EL PROCESO DE AUDITORÍA	71
3.1. Objetivos.....	73
3.2. Marco jurídico de la auditoría en España.	73
3.3. La obligación de someterse a auditoría de cuentas anuales.....	74
3.4. Una visión general de la auditoría: el proceso de auditoría.....	76
3.5. Evidencia. Documentar la evidencia.	87
3.6. Ejercicios teóricos.....	88
3.7. Bibliografía.....	91

CAPÍTULO 4: EL INFORME DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PRIVADO	93
4.1. Objetivos.....	95
4.2. Introducción	95
4.3. Comunicación de debilidades significativas de control interno.....	97
4.4. Emisión del informe de auditoría de cuentas anuales.....	98
4.5. Elementos básicos del informe.....	100
4.6. Tipos de opinión y circunstancias con posible efecto en la opinión.....	104
4.7. Otros elementos del informe y circunstancias que no afectan a la opinión de auditoría.	112
4.8. Información comparativa, cifras comparativas y cuentas anuales comparativas.....	116
4.9. Hechos posteriores.....	118
4.10. Otros informes de auditoría.....	120
4.11. Ejercicios teóricos	123
4.12. Bibliografía	126
4.13. Anexo	127

CAPÍTULO 5: EL CONTROL DE LA GESTIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA EN EL SECTOR PÚBLICO: LA AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO. TIPOS DE AUDITORÍAS	129
5.1. Objetivos.....	131
5.2. Introducción a la gestión económico-financiera del sector público.....	131
5.3. El control de la gestión económico-financiera en el sector público: antecedentes.....	133
5.4. Los órganos de control externo	136
5.4.1. El Tribunal de Cuentas	137
5.4.2. Los órganos autonómicos de control externo.....	137
5.4.3. El ejercicio de control externo: la fiscalización	139
5.5. Los órganos de control interno	140
5.6. La función interventora	141
5.7. El control financiero permanente	144
5.8. Auditoría o fiscalización del sector público	146
5.9. Los tipos de auditorías en el sector público.....	149
5.9.1. Auditoría de regularidad	149
5.9.2. Auditoría operativa	152
5.9.3. Auditoría integrada	154
5.9.4. Auditoría específica	154
5.10. Ejercicios teóricos	155
5.11. Bibliografía	158

CAPÍTULO 6: LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO. EL INFORME DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO	159
6.1. Objetivos.....	161

6.2. La auditoría en el sector público versus auditoría en el sector privado: una visión de conjunto.....	161
6.3. Las Normas Técnicas de auditoría (NTA) en el sector público.	164
6.4. Las Normas relativas al sujeto auditor	168
6.4.1. Principios relativos al sujeto auditor.....	168
6.4.2. Normas para el desarrollo de los principios relativos al sujeto auditor	168
6.5. Las Normas sobre la ejecución del trabajo.....	171
6.6. El Informe de auditoría en el Sector Público. Principios y normas relativos al informe de auditoría pública	179
6.7. Ejercicios teóricos.....	196
6.8. Bibliografía.....	198
Soluciones a las preguntas tipo test.....	201

ACRÓNIMOS

AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

APB: Accounting Principles Board

ASB: Accounting Standards Board

CAAT: Computer Assisted Audit Techniques

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

IFAC: International Federation of Accountants

IGAE: Intervención General de la Administración del Estado

IGG: Intervención General de la Generalitat

INCOSAI: International Congress of Supreme Audit Institutions

INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions

LOFAGE: Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado

LGP: Ley General Presupuestaria

NIA: Normas Internacionales de Auditoría

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

NTA: Normas Técnicas de Auditoría

OCEX: Organismos de Control Externo

PCGA: Principios Contables Generalmente Aceptados

PGC: Plan General de Contabilidad

PGCP: Plan General de Contabilidad Pública

PNAP: Principios y Normas de Auditoría del Sector Público

RA: Riesgo de Auditoría

RC: Riesgo de Control

RD: riesgo de no detección

RI: Riesgo Inherente

ROAC: Registro Oficial de Auditores de Cuentas

SAS: Statements on Auditing Standards

CAPÍTULO 1:

**INTRODUCCIÓN A LA AUDITORÍA:
LA AUDITORÍA EN EL SECTOR
PRIVADO**

1.1. OBJETIVOS

- Introducir el concepto de auditoría.
- Comprender por qué es necesaria y útil la auditoría en el sector privado.
- Distinguir entre los distintos tipos de auditoría en el sector privado.
- Conocer la evolución histórica de la auditoría en el sector privado.

1.2. INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, una empresa es un ente creado en el ámbito del Derecho para dar solución a los problemas que plantea la explotación de una actividad económica por parte de una o varias personas físicas de forma conjunta. Estas personas persiguen, mediante la constitución de la misma un fin común, normalmente la obtención de un beneficio, como puede ser la obtención de unos rendimientos en función del capital invertido o la creación de puestos de trabajo. No obstante, el funcionamiento de la empresa no sólo resulta de interés para los propietarios de la misma, sino también para otros agentes, es decir, para las personas físicas o jurídicas que han establecido, o pueden establecer, vínculos con ésta, tales como clientes, proveedores, trabajadores, entidades financieras o acreedores.

Una pieza clave en el seguimiento de la marcha de una sociedad es la *información económico-financiera* o también denominada *información contable*, lo que implica que la **contabilidad** sea considerada como un vehículo de información económica, es decir, como un sistema de información para la toma de decisiones que deben llevar a cabo tanto usuarios internos (gerencia, trabajadores, consejo de administración, presidencia, etc...) o externos (Administraciones Públicas, clientes, proveedores, entidades financieras etc...)

Así, el sistema contable proporciona dos tipos de información: la externa o económico-financiera y la interna o de gestión:

- **Información externa o económico-financiera:** es la proporcionada por la contabilidad financiera, cuya mayor utilidad está enfocada a los usuarios externos y a la presentación de las Cuentas Anuales.
- **Información interna o de gestión:** es aquella que nos aporta la contabilidad de gestión (incluyendo la contabilidad de costes), destinada a la dirección de la empresa para utilizarla en el ámbito de la gestión y, de este modo, servir de apoyo a la toma de decisiones. Sin embargo, la información externa contribuye también de modo valioso en el proceso decisional.

En el siguiente cuadro presentamos un resumen de estos tipos de información:

Cuadro 1.1. Tipos y ámbitos de la información contable

Ámbito	Tipo de contabilidad	Destinatarios
Externo	Contabilidad Financiera	Todos los usuarios
Interno	Contabilidad de Gestión	Responsables (Directivos)

Fuente: *Elaboración propia*

Mediante la contabilidad financiera se informa del patrimonio de la empresa, de la situación financiera (gracias al Balance), de los resultados económicos obtenidos (a través de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto), acerca de los cambios en la situación financiera (mediante el Estado de Flujos de Efectivo y Balances comparativos), así como de los principios y normas contables aplicados en su determinación (Memoria). De este modo, dicha información se concreta en las Cuentas Anuales (bien sean normales o abreviadas), que comprenden los estados indicados: el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, el Estado de Flujos de Efectivo¹ y la Memoria, formando todos ellos una unidad en su conjunto, de acuerdo con lo previsto en la Ley de Sociedades de Capital.

La información económico-financiera que proporciona la contabilidad financiera sobre las empresas ha pasado de ser utilizada tradicionalmente por propietarios (accionistas) y administradores (dirección) a ser demandada por un colectivo social más amplio. Así pues, la información financiera que proporciona la Contabilidad Financiera va a ser útil a un amplio conjunto de agentes denominados **usuarios de la información contable**, que pasamos a relacionar en la siguiente tabla:

¹ El estado de flujos de efectivo no será obligatorio para las empresas que puedan formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados. Marco Conceptual, apdo. 1º. Primera parte del Plan General de Contabilidad Pública. Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Cuadro 1.2. Usuarios de la información contable - empresarial

- Directivos y administradores
- Accionistas o propietarios
- Inversionistas
- Entidades de crédito
- Autoridades fiscales
- Analistas financieros
- Acreedores, proveedores y terceros en general
- Trabajadores
- Gobiernos
- Otros agentes sociales interesados (sindicatos, asociaciones de consumidores, de empresarios, etc.)
- Público en general

Fuente: *Elaboración propia*

En este contexto, la información financiera adquiere el carácter de *bien público* susceptible de ser tutelado por el Estado. Al igual que los directivos, el resto de agentes utilizarán la información financiera pública para la toma de decisiones dentro de sus respectivos ámbitos. De este modo y sobre la base de dicha información, las entidades financieras decidirán si prestar o no prestar recursos, los proveedores resolverán si conceder un crédito comercial o no y en consecuencia vender sus productos a crédito a la empresa, etc.

Asimismo, existe una serie de usuarios que participan en el resultado generado: los socios (accionistas), directivos o Administraciones Públicas (como Hacienda Pública) y, en ciertas ocasiones, los trabajadores percibirán remuneraciones dependiendo del resultado alcanzado.

1.3. NECESIDAD DE LA AUDITORÍA

Como hemos visto en el anterior punto, la información contable resulta de importancia por diversos motivos. Por una parte, es patente la necesidad de información clara y transparente para los propietarios en las empresas, desligados en muchas ocasiones de la gestión de las mismas por encomendar ésta a directivos profesionales. Por otra, existe el interés que otros grupos de usuarios manifiestan en disponer de información comprensible y útil: es el caso de acreedores y deudores (de tráfico comercial y financiero), la Administración Pública, los inversores y los sindicatos, entre otros (ver cuadro 1.2).

La satisfacción de estas necesidades de información implica la máxima difusión de la información económico-contable (**transparencia**) y, por otro lado, el cumplimiento de unos requisitos en su elaboración que permitan calificarla de **fiable**. Sin embargo, esta información no es totalmente **objetiva** y **neutral** puesto que puede encontrarse influenciada por quienes la elaboran que son, a su vez, usuarios interesados y pueden cometer errores o incluso realizar manipulaciones sobre la misma. Además, en la aplicación de principios y normas contables, cuando éstos permiten varias alternativas, pueden optar por la más favorable a sus intereses, en perjuicio de los de terceros.

De este modo, la auditoría va encaminada a verificar la fiabilidad de la información elaborada por las unidades económicas, constituye un control de su calidad y se dirige a dotar a los estados contables de las empresas de credibilidad entre los sujetos económicos.

El reconocimiento público de la importancia social de la auditoría es el resultado del desarrollo de antiguas y limitadas exigencias de censura de cuentas en nuestro ordenamiento jurídico y la asimilación de prácticas existentes en países de nuestro entorno económico. Todo ello ha culminado en la imposición por parte de nuestra legislación mercantil de la obligación de auditar las cuentas de todas aquellas sociedades que superan un determinado volumen, lo que afecta a un gran número de las empresas españolas.

En resumen, la información contable puede carecer de neutralidad por tres motivos:

- **Errores involuntarios:** bien de interpretación de la normativa contable, bien de cuantificación de los hechos económicos registrados.
- **Incumplimiento de las normas contables:** cuando se han cometido errores de la misma naturaleza que los anteriores de forma intencionada, o si se han omitido hechos económicos, incluso de forma extrema donde se hayan reflejado de manera dolosa hechos contables inexistentes.
- **Opciones en las normas contables:** esto es, en el caso de que las normas contables permitan tratamientos alternativos, optar por el más favorable a los directivos, puesto que son quienes elaboran la información financiera, en detrimento de intereses de terceros. El tal caso se suele afirmar que la información contable está sesgada.

La existencia de una variedad de intereses en la información contable exige un requisito fundamental que ha de cumplir la misma: **fiabilidad**. El Plan General de Contabilidad² indica que la información es fiable *“cuando está libre de errores materiales (significativos) y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que se pretende representar”*.

² Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Para dotar a la información financiera o contable de la fiabilidad que comentamos, es necesario contar con criterios comunes para su elaboración, es decir, criterios y principios de contabilidad uniformes, conocidos como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) así como un **control** en la aplicación de dichos principios por profesionales independientes: los **auditores**.

Se trata en definitiva de conseguir que las cuentas anuales se redacten con claridad, con el objeto de que la información contenida en las mismas sea además de fiable, útil, comprensible, relevante y comparable. Dicha información debe mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera de la empresa y de los resultados. En general, se considera que la aplicación uniforme, sistemática y regular de los principios y normas contenidas en el Plan General de Contabilidad deben conducir a que las cuentas anuales expresen dicha imagen fiel.

De este modo, es posible explicar que la necesidad de la auditoría es dotar de **credibilidad social** a la información financiera y, por tanto, tiene la utilidad social de ofrecer una garantía sobre la veracidad de la información financiera para la oportuna toma de decisiones de los distintos usuarios finales. De este modo, la auditoría ayuda a la empresa a cumplir con un elemento consustancial al sistema de economía de mercado: la transparencia en la información.

1.4. CONCEPTO, NOTAS CARACTERÍSTICAS Y CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

En términos generales, el término “auditoría” es sinónimo de inspeccionar, verificar, revisar, verificar, investigar...³

Existen multitud de definiciones del término de auditoría así como distintos tipos de auditorías según la finalidad que persiguen. No obstante, definiremos la **auditoría de los estados financieros** (o lo que es lo mismo, auditoría financiera, auditoría externa o auditoría independiente) como el examen y verificación de los estados financieros de una empresa con objeto de emitir una opinión sobre la fiabilidad de los mismos, realizada por profesionales ajenos a la empresa.

Los estados financieros de mayor importancia son las Cuentas Anuales, por lo tanto, si el objeto de la auditoría son éstas, se le denomina “auditoría de Cuentas Anuales”. Debemos explicar que cualquier información económica y financiera puede ser sometida a auditoría: estados financieros intermedios, estado de flujos de efectivo, presupuestos, estudios de rentabilidad, planificaciones financieras, etc.

³ Suárez, A.S. La moderna auditoría. Un análisis conceptual y metodológico. McGraw Hill, Madrid, 1990, pág. 1

Para seguir leyendo haga click aquí