

# Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público

## INTRODUCCIÓN

La fiscalización externa de la actividad o de la gestión económico-financiera del sector público es la principal función del Tribunal de Cuentas (TCu) y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX), en sus respectivos ámbitos de actuación.

Dicha función se ejerce a través de diversos procedimientos que se regulan en sus respectivas normativas, pero, como se verá a continuación, con carácter general se aplica la metodología de la auditoría del sector privado.

En el ámbito internacional, especialmente en el mundo anglosajón, no se distingue entre auditoría y fiscalización, 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.

En cambio, en España se utilizan ambos términos, auditoría y fiscalización, en ocasiones como conceptos diferentes y en otras como sinónimos.

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. Configurándose la auditoría como la principal técnica utilizada para desarrollar dicha función fiscalizadora.

Para delimitar mejor ambos conceptos, conviene introducir el término “control”. Según la RAE “control” es “comprobación, inspección, fiscalización, intervención”. En el contexto del sector público en el que nos encontramos, los términos “fiscalización” y “control” son sinónimos y una de las típicas clasificaciones del control, según el grado de dependencia del órgano que lo ejerce respecto al órgano controlado, distingue entre control interno y control externo.

El artículo analiza las relaciones y las diferencias existentes en España entre el control externo ejercido respecto del sector privado (auditoría) y el ejercido en el sector público (fiscalización), para concluir la conveniencia de que se regulen los procedimientos y las técnicas de fiscalización de forma distinta a como lo están en la actualidad en las Normas de Auditoría del Sector Público.

### LA AUDITORÍA EN ESPAÑA

Aunque en la actualidad se utiliza el término “auditoría” para referirse a distintos tipos de actuaciones profesionales, cuando se habla en España de auditoría se está haciendo referencia a la auditoría de cuentas.

#### Antecedentes históricos

Existen evidencias de la práctica de auditorías de algún tipo en tiempos remotos, a lo largo de la historia del comercio y las finanzas. Pero la auditoría moderna, tal y como se concibe en la actualidad, nace como consecuencia de la Revolución Industrial y la creación de grandes sociedades anónimas que la misma trae consigo. En estas grandes sociedades surgió la necesidad, por parte de los accionistas y terceros interesados en la marcha de la empresa, de conseguir una adecuada protección, a través de una auditoría independiente que garantizara toda la información económica y financiera que les facilitaban los directores y administradores de las empresas.

La primera referencia legal a la auditoría moderna se encuentra en la ley inglesa de las *Companies Clauses Consolidation Act* de 1845, en la que se concretan algunos puntos referentes a la Auditoría de Cuentas y al papel desempeñado por el auditor en las sociedades constituidas por concesión parlamentaria<sup>1</sup>.

Las referencias en el Derecho alemán son posteriores a las primeras disposiciones inglesas si bien se encuentran algunas normativas de carácter interno con fechas anteriores a 1897, cuando se promulga un código con un contenido parcial normativo

sobre la revisión de cuentas. Un camino paralelo siguieron Francia, cuyo primer referente legislativo sobre la Auditoría de Cuentas se encuentra en 1867, e Italia, que puso en vigencia su Código de Comercio en 1882, con algunas referencias a la verificación contable de las sociedades.

A pesar de haber sido Gran Bretaña la cuna de la auditoría, fue Estados Unidos el país que se situó en el siglo XX en la vanguardia tanto del estudio e investigación de las técnicas de auditoría como de su desarrollo a nivel legislativo.

Fueron los “*public accountants*” (contadores públicos) estadounidenses los primeros profesionales contables, con una cierta capacidad auditora, reconocidos como tales, en 1886, por una norma legal del estado de Nueva York. En 1933 y como consecuencia del hundimiento financiero de la Bolsa neoyorquina en 1929, las autoridades establecieron la obligatoriedad de que las sociedades que realizaban su cotización en este mercado fueran verificadas en sus estados financieros. Con la aprobación de la *Securities Act*, de 1933 y la *Securities Exchange Act* de 1934, que regulaban el control contable de los valores mobiliarios, se sentaron las primeras bases legales de la práctica de la Auditoría de Cuentas.

Por una serie de circunstancias políticas, económicas y sociales, la auditoría en nuestro país no ha tenido un desarrollo importante, ni a nivel legislativo ni como práctica habitual en la gestión de los negocios, hasta fechas recientes, en el tercer cuarto del siglo XX.

Aunque el Real Decreto sobre sociedades mercantiles de 1848 establecía la obligación de formular el balance y remitirlo al Jefe político de la Provincia para su “comprobación”, y en 1857 una Disposición atorgaba al Gobernador Civil las actuaciones de inspección y se regulan las mismas, 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, esta-

---

<sup>1</sup> *Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España*, editado por la Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España (1997).



blece 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.

Sin embargo, la organización de la profesión auditora se produjo con anterioridad. En 1912 se creó el Instituto de Contadores Públicos de España, que contó con reconocimiento oficial, pero se disolvió en poco tiempo, debiendo esperar a 1927 a 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.

Sin embargo, la incorporación de la auditoría moderna al sistema económico español como práctica generalizada se realiza de forma tardía. En realidad, es en el periodo que sucede a la transición política cuando la auditoría de cuentas se fortalece en España.

Por un lado el propio desarrollo empresarial, con el incremento paralelo de la demanda de servicios

de auditoría de cuentas y, por otro, las normas comunitarias (especialmente la VIII Directiva del Consejo -84/253/CEE-), hicieron necesaria la regulación en España de la auditoría de cuentas, la cual se efectuó tanto en la Ley de Sociedades Anónimas (Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre) como, de manera específica, en la Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas y Real Decreto 1636/1990, de 20 diciembre, por el que aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 de 12 de julio de Auditoría de Cuentas (modificado por Real Decreto 180/2003, de 14 febrero).

#### **Regulación actual. Normas Técnicas de Auditoría**

En ambas leyes se regula la auditoría de las cuentas anuales, consistente en “verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable”.

La Ley de Auditoría de Cuentas, además, regula el ejercicio de dicha actividad profesional, que será realizada por “las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren los artículos siguientes, figuren inscritos en el Registro

Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

La actividad de la auditoría de cuentas se regula, según el art. 13 del Reglamento, por normas técnicas de auditoría que elaboran, adaptan o revisan, debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la Comunidad Europea, las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, y publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en su Boletín.

Por Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del ICAC, se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría en vigor, modificadas por la Resolución de 1 de diciembre de 1994, revisadas por las Corporaciones públicas representativas de auditores existentes en España:

- El Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE).
- El Registro de Economistas Auditores (REA), órgano especializado del Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- El Registro General de Auditores (REGA), creado por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles y Empresariales de España.

Las Normas Técnicas de Auditoría del ICAC, siguiendo lo establecido en el Reglamento, se clasifican en:

- Normas generales.
- Normas sobre la ejecución del trabajo.
- Normas sobre informes.

### LA FISCALIZACIÓN EXTERNA DEL SECTOR PÚBLICO

Aunque existen antecedentes históricos desde principios del siglo XIX <sup>2</sup>, el término fiscalización externa surge en España con el Tribunal de Cuentas, primero en el art. 136 de la Constitución (“El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscaliza-

dor de las cuentas y de la gestión económica de Estado, así como del sector público”) y, posteriormente, en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo), que en su art. 2 incorpora como función del Tribunal, “la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público”.

Más tarde, la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, establece, en su art. 27.1, que “la función fiscalizadora del TCu tiene carácter externo, permanente y consuntivo y se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos”.

Y en su art. 27.3: “Asimismo, en los procedimientos de fiscalización de entidades singulares comprendidas en el ámbito del art. 4 de la LOTCu, el TCu podrá utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida”.

Por otra parte, las distintas leyes de creación de órganos de control externo de diversas Comunidades Autónomas, establecidas desde 1984 hasta la actualidad, coinciden al considerar como función de los mismos, la fiscalización externa de la actividad económico-financiera y contable de sus respectivos sectores públicos.

Alejandro Martínez, Auditor del Tribunal de Cuentas y Socio de Consultores de las Administraciones Públicas <sup>3</sup> dice que “auditar es, en esencia, revisar la gestión económica de un organismo o empresa, básicamente desde su contabilidad, para opinar sobre su corrección. Pero es un error considerar que cualquier actuación revisora es auditoría. Para que así se pueda calificar deben seguirse determinados criterios y métodos de los que los más importantes –además de los manuales de procedi-

<sup>2</sup> El doctor en Derecho D. Víctor Manteca Valdelande ofrece un estudio histórico-institucional sobre el nacimiento y la evolución del control externo del sector público español, en su obra Formación del control externo del sector público en la España contemporánea, editada por la Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana (2002).

<sup>3</sup> Normas de Auditoría del Sector Público. Oficina General de Auditoría de EE.UU. (G.A.O.). Tribunal de Cuentas de España (1999). Editado por Consultores de las Administraciones Públicas (C.A.P.).

miento— son los incluidos en las Normas de auditoría emitidas por los órganos competentes en cada país y en los respectivos ámbitos, privado-público, interno-externo”.

Siguiendo esta idea, la tendencia de los órganos fiscalizadores en España ha sido la de emitir Normas de Auditoría, como complemento a la regulación de sus procedimientos establecida en su respectiva legislación.

La primera Institución en elaborar este tipo de normas fue la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), que en 1983 aprobó sus **Normas de Auditoría del Sector Público**, actualizadas en febrero de 1997 (publicadas en septiembre de 1998), de aplicación a todas las auditorías que se realicen en el ámbito del sector público estatal por los órganos funcionalmente dependientes de dicho centro directivo y los auditores de cuentas o sociedades de auditoría de cuentas contratadas al efecto.

En 1992, la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español elaboró los **Principios y Normas de Auditoría del Sector Público**, que recogen los criterios fundamentales que deben observar tanto los órganos institucionales de control externo como los expertos independientes, con vistas a que sus informes puedan ser asumidos por aquéllos.

En enero de 1997 el Tribunal de Cuentas publicó sus **Normas Internas de Fiscalización**, con la finalidad de asegurar la homogeneización y normalización de los procedimientos fiscalizadores seguidos por los distintos Departamentos del Tribunal.

Estas normas se separan claramente de la línea de identificar fiscalización con auditoría, ya que en ningún momento se hace referencia al término “auditoría” sino a “fiscalización”.

La Audiencia de Cuentas de Canarias también dispone de unas **Normas Internas de Fiscalización**, aprobadas por el Pleno el 23 de diciembre de 2003,

cuya finalidad es regular el desarrollo de los procedimientos fiscalizadores previstos en la Ley y el Reglamento de la Audiencia de Cuentas y otra normativa aplicable, así como establecer un marco claro de actuación en las distintas fiscalizaciones, de manera que los distintos órganos que intervienen las mismas, así como los miembros de los equipos de fiscalización, cuenten con reglas precisas para su actuación en cada fase del trabajo.

Todas estas Normas de Auditoría del Sector Público vigentes en España tienen la misma estructura y un contenido muy similar que, a su vez, se asemeja a las Normas Técnicas de Auditoría del ICAC. Todas ellas se ordenan en estos cuatro grupos <sup>4</sup>:

a) Una introducción y normas generales, que definen conceptos, objetivos, alcances, ámbitos y clases de auditoría.

b) Normas relativas al sujeto auditor, que regulan la cualificación de los profesionales que ejercerán los trabajos, la diligencia en la ejecución de los mismos y definen sus obligaciones y responsabilidades.

c) Normas sobre la realización de los trabajos de auditoría, en las que se desarrollan aspectos relativos a la preparación y planificación de las actuaciones, la documentación y las evidencias, el control y la supervisión de los trabajos y cuestiones relativas a la revisión del cumplimiento de la legalidad, de especial significación en el ámbito del sector público.

d) Normas relativas a los informes, en las que se señalan los requisitos relativos a la preparación, el contenido, la presentación y la difusión

#### **PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LA FISCALIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO Y LA AUDITORÍA EN EL SECTOR PRIVADO**

A mi 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.

<sup>4</sup> En el *Manual de Auditoría del sector público*, editado por Faura-Casas (2001), podemos encontrar un análisis comparativo entre cuatro de estas Normas: IGAE, ICAC, OCEX e INTOSAI.



Las diferencias se refieren tanto al sujeto que efectúa el control que, como indican los 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.

1. **Sujeto controlador.** La primera diferencia 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.

2. **Ámbito subjetivo.** Una diferencia importante se refiere al ámbito subjetivo del control, las diferencias entre el sector privado y el sector público, 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 quien éste tiene que relacionarse.

### **La configuración del Sector Público**

Según Gregorio Cuñado, 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 recientemente en Sevilla, las principales notas que caracterizan al sector público y, en consecuencia, la actividad económico-financiera por él desarrollada, son las siguientes<sup>5</sup>:

- **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.
- **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. Por otra parte, la configuración del Sector público está

---

<sup>5</sup> CUÑADO AUSÍN, G. (2006). "El sistema de control sobre la actividad económico-financiera del sector público y la colaboración de las firmas privadas de auditoría en el control de la gestión pública". Comunicación presentada en el II Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público en Sevilla.

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**, que presenta unas diferencias respecto a la actividad privada, tanto en su justificación como en su organización y desarrollo:
  - 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.
  - Las entidades públicas no seleccionan su ámbito de actuación, que les viene impuesto por su propio estatuto o norma de creación.
- **las singulares prerrogativas y facultades coercitivas de que goza el sector público**, su directa conexión con la organización política y su predilección por el corto plazo.

#### **La organización y regulación del control interno**

El control interno del sector público está asignado a la Intervención General del Estado (IGAE) por lo que se refiere al sector público estatal, y a las respectivas Intervenciones dentro de los sectores públicos autonómicos y local.

El análisis de las actuaciones de control previstas en la actual Ley General Presupuestaria permiten concluir que el control interno del Sector Público estatal tiene una suficiente y adecuada regulación, que contempla actuaciones de control previo, concomitante y posterior, bajo diferentes modalidades, respecto a la gestión pública realizada, contribuyendo a que los directos responsables de la misma puedan adoptar, a través de la función retroalimentadora del control, las medidas correctoras pertinentes y, de este modo, potenciar la calidad de su gestión. Dicho sistema de control sirve de referencia y de modelo para las actuaciones de dicho control en los respectivos ámbitos de los Sectores Públicos autonómico y local.

3. **Ámbito objetivo.** Otra gran diferencia la encontramos en el tipo de control ejercido y los objetivos del mismo.

Como ya se ha expuesto, la auditoría privada, tal como está configurada actualmente en la normativa en vigor, se refiere a la auditoría de cuentas (análisis de los documentos contables presentados con el objeto de emitir un informe en el que se ponga de manifiesto la opinión sobre la representatividad de los estados contables analizados), teniendo un alcance más restringido que el reconocido al sistema de control del sector público por la normativa vigente.

Como ya se ha expuesto, la función de los OCEX en España tiene carácter externo, permanente y consultivo, y se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia y economía.

De esta definición puede extraerse una característica diferenciadora de la fiscalización: que es su permanencia en el tiempo, en tanto que la auditoría de cuentas está limitada por ley a un número máximo de años.

Por lo que se refiere a los **objetivos** del control, está claro que en la fiscalización se persiguen unos objetivos que no se contemplan en la auditoría del sector privado. Es más, la auditoría financiera, o auditoría de cuentas, que es el único objetivo que persigue la auditoría en el sector privado, aunque tradicionalmente se aplica en la fiscalización (y así se recoge en las Normas de Auditoría del Sector Público), no está expresamente entre los objetivos fijados por el legislador, aunque 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.

Los objetivos tradicionales de la fiscalización externa se agrupan en dos:

- **Fiscalización de regularidad:** que integra la fiscalización de legalidad y la fiscalización financiera (sobre la representatividad de los estados contables).

- Fiscalización operativa o de gestión: que integra los objetivos de eficacia, eficiencia, economía, así como otros que se han acuñado recientemente como los de ecología, de equidad...

En resumen, 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. La auditoría es una técnica al servicio de la fiscalización que sólo se puede aplicar de forma parcial, sólo en la fiscalización financiera. Cualquier actividad revisora llevada a cabo por un OCEX con 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 consecuencia, los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público de los OCEX no regulan de forma adecuada los procedimientos y técnicas de la fiscalización, porque no tienen en cuenta las diferencias existentes.

Un claro ejemplo lo encontramos en la regulación relativa al contenido de los informes, en la que, con la excepción de las razones, objetivos, alcance y

limitaciones al alcance de la fiscalización, así como los comentarios de sobre cuestiones e incidencias relevantes y las recomendaciones, se centra en los párrafos de opinión y en otros aspectos típicos de los informes de auditoría de cuentas, cuando en la práctica los OCEX están emitiendo informes largos, con un contenido muy superior a lo previsto en dichas Normas.

Otros aspectos en los que sería conveniente modificar la regulación:

- Los tipos de auditoría o fiscalización, especificando con mayor detalle los distintos tipos de fiscalizaciones operativas o de gestión.
- Planificación. El carácter permanente y recurrente de la fiscalización genera un grado de conocimiento de los entes fiscalizados (antecedentes, cuentas, normativa aplicable y su control interno), que reduce considerablemente la planificación.
- Evaluación del control interno. Por las razones expuestas en relación con la planificación, los OCEX deberían tener evaluado permanentemente, de forma general, el control interno de las entidades de su ámbito de actuación.