CSITAL
Col·legi de Secretaris, Interventors i Tresorers d'Administració Local de Barcelona

AUDITORÍA PÚBLICA EN EL ÁMBITO DE LAS ENTIDADES LOCALES

6. DESARROLLO PRÁCTICO DE LA AUDITORÍA PÚBLICA

6.7. Ejecución de los trabajos de auditoría

7. EL INFORME DE AUDITORÍA PÚBLICA

7.1. Características

7.2. Tipología

7.3. Estructura y contenido

7.4. Principales párrafos

7.5. Recomendaciones y efectos o resultados

7.6. Referencia a los informes de auditoría de cumplimiento y operativa

8. ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL

8.1. Los organismos autónomos locales

8.2. Las entidades públicas empresariales locales

8.3. Las sociedades mercantiles locales

8.4. Las fundaciones del sector público local

8.5. Los fondos carentes de personalidad jurídica

8.6. Los consorcios adscritos a las Entidades locales

8.7. Otras entidades

6.7. Ejecución de los trabajos de auditoría

El auditor tiene la responsabilidad de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

La evidencia suficiente es la medida cuantitativa de ésta. La cantidad de evidencia dependerá del riesgo de incorreción material y de la calidad de la evidencia. Cuanto mayor sean los riesgos valorados, mayor evidencia podrá ser requerida. Cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida.

La adecuación de la evidencia es la medida cualitativa, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión. La adecuación de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

La evidencia de auditoría tiene naturaleza acumulativa y se obtiene, principalmente, a través de pruebas de auditoría que pueden ser: a) pruebas de controles (o de cumplimiento) y b) pruebas sustantivas.

A) Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa del control interno; es decir, si el control existe, si funciona de la manera prevista y si se mantiene durante el periodo de auditoría. En definitiva, mediante las pruebas de controles (o de cumplimiento) se pretende obtener evidencia acerca de si los procedimientos de control interno están siendo aplicados de manera correcta.

B) Las pruebas sustantivas tienen por objeto proporcionar evidencia de la integridad, exactitud y adecuación de la información contenida en la materia sobre la que recae la auditoría (alcance objetivo). Como ya se ha señalado, los estados contables en las auditorías financieras; los programas, procedimientos o sistemas de información, en las operativas y determinadas actividades (contratación, personal, subvenciones, etc.) en las auditorías de cumplimiento.

Las pruebas sustantivas pueden ser de dos tipos: 1) pruebas de detalle y 2) pruebas analíticas sustantivas.

Según determina la NIA-ES-SP 1500, los procedimientos de auditoría para obtener evidencia son: a) inspección, b) observación, c) confirmación, d) recálculo, e) reejecución, f) procedimientos analíticos y g) indagaciones (estas últimas, normalmente, no proporcionan, por sí solas, evidencia de auditoría suficiente).

A) La inspección implica el examen de registros o documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia con distintos grados de fiabilidad.

B) La observación consiste en presenciar un proceso o procedimiento aplicado por otras personas; por ejemplo, el recuento de existencias realizado por el personal de la entidad-

C) La confirmación constituye la evidencia obtenida mediante la respuesta por escrito de un tercero en soporte papel, electrónico u otro medio. Las confirmaciones se suelen utilizar para contrastar, por ejemplo, determinados saldos contables.

D) El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos contenidos en los documentos o registros. Se puede efectuar manualmente o por medios electrónicos.

E) La reejecución implica la ejecución por parte del auditor de los procedimientos o controles realizados por la entidad auditada.

F) Los procedimientos analíticos efectúan evaluaciones de la información mediante el análisis de diferentes magnitudes o ratios. Los procedimientos analíticos permiten detectar transacciones o hechos inusuales que resultan incongruentes o difieren de los valores esperados.

La NIA-ES-SP 1520 se dedica al empleo del auditor de los procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (procedimientos analíticos sustantivos).

G) La indagación consiste en obtener información a través de personas de dentro o de fura de la entidad. La indagación, con carácter general, se suele realizar de manera verbal, mediante entrevistas o conversaciones informales. No obstante, también se pueden efectuar por escrito (indagaciones formales), como, por ejemplo, a través de cuestionarios. En determinados casos, el auditor puede solicitar, para confirmar la evidencia, manifestaciones escritas de las personas correspondientes. En todo caso, como ya se ha señalado, las indagaciones, por sí solas, no suelen proporcionar evidencia suficiente de auditoría.

7. EL INFORME DE AUDITORÍA PÚBLICA

7.1. Características

El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas, a otros responsables de la gestión y al público en general.

En tal sentido, ZUGAZA SALAZAR, M., E., mantiene que el informe de auditoría es el producto final de todo el proceso auditor, y tiene como una de las finalidades fundamentales, conocer la opinión del auditor sobre el objeto de auditoría[1].

La Ley de Auditoría determina, en su artículo 5.6, que el informe será redactado en lenguaje claro y sin ambigüedades. Por su parte, las NIA-ES y las NIA-ES-SP, en la serie 700 y 1700, establecen que éste debe constar por escrito y, a su vez, como se verá más adelante, delimitan su estructura y contenido.

Por su parte, la ISSAI-ES 100 señala que los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben ser equilibrados, sin sesgos y objetivos, incluir solamente información que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y garantizar que los hallazgos se sitúen en perspectiva y dentro de contexto.

Por último, la GPF-OCEX 1220, en su anexo I, enumera los criterios de calidad que deben cumplir los informes de fiscalización:

A) *Claridad:* El informe debe ser fácil de leer y de entender. Debe estar libre de vaguedades y ambigüedades.

[1] "La formación de la opinión; opinión no modificada y opinión modificada", en *Manual de Auditoría Pública de las Entidades Administrativas*: *Auditoría financiera y de cumplimiento de legalidad,* FIASEP, 2020, pág. 545 y ss.

B) *Exactitud:* Se debe incluir únicamente información sobre hechos comprobados, hallazgos y conclusiones que estén firmemente fundamentadas por evidencia suficiente, pertinente y válida, contenida en los papeles de trabajo.

C) *Completo:* El informe contendrá toda la información pertinente y necesaria para alcanzar los objetivos de la auditoría y lograr que todas las cuestiones tratadas en él sean objeto de una comprensión correcta.

D) *Objetivo:* La objetividad requiere que el informe se presente en su conjunto de manera equilibrada, tanto en el contenido como en el tono.

E) *Convincente:* Los resultados deberán responder a los objetivos de la auditoría y las conclusiones y recomendaciones tendrán que guardar una relación lógica con los hechos presentados en el informe, de manera que permitan al usuario el convencimiento de su importancia, racionalidad y conveniencia.

F) *Conciso:* Para que el informe sea conciso se requiere que no sea más largo de lo necesario. El excesivo detalle minora el valor del informe, e incluso puede ocultar lo esencial de su contenido entre comentarios, datos y cifras, confundiendo y desanimando al lector.

G) *Oportuno:* Para que un informe sea de la máxima utilidad, debe realizarse y entregarse en la fecha más cercana posible al momento en el que se ejecutaron las actuaciones de gestión fiscalizadas.

7.2. Tipología

La forma y el contenido del informe de auditoría dependerán de la naturaleza de la auditoría, los destinatarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales exigibles.

Se pueden establecer los siguientes tipos de informes:

- *En función de la extensión*. Los informes de auditoría pueden ser extensos o breves.

Los informes en formato extenso describen en detalle el alcance, los hallazgos y las conclusiones de la auditoría, incluyendo las consecuencias potenciales y recomendaciones constructivas que permitan adoptar acciones correctivas.

Los informes en formato breve son más concisos y reducidos y generalmente se elaboran en un formato más normalizado.

- En función del compromiso asumido en la auditoría

Cuando el auditor ha asumido un compromiso de atestiguamiento, es decir, procede a la revisión de información ajena, el informe de auditoría puede expresar una opinión sobre si la información de la materia, en todos los aspectos importantes, está libre de incorrecciones y, en su caso, si la materia cumple, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos.

Cuando el compromiso se refiere a la elaboración de un informe directo, también denominado elaboración de información propia, el informe de auditoría debe declarar los objetivos y describir la manera en que se han abordado en la misma. Incluye los hallazgos y conclusiones sobre la materia y también puede incluir recomendaciones. Así mismo, puede aportar información adicional sobre los criterios, metodología y fuentes de datos, y debe describir cualquier limitación al alcance de la auditoría.

El informe de auditoría debe explicar las consecuencias que se derivan de las evidencias obtenidas y el porqué de las conclusiones resultantes, lo que permitirá ofrecer a los destinatarios previstos el grado de confianza necesario.

- En función del tipo de opinión

Cuando se utiliza una opinión de auditoría para transmitir un determinado grado de seguridad, la opinión debe estar redactada en un formato normalizado. La opinión puede ser no modificada o modificada. La opinión no modificada o favorable se utiliza cuando se ha obtenido una seguridad limitada o razonable.

La opinión modificada debe contener uno de los siguientes tipos de opinión de auditoría:

• Opinión con salvedades. Cuando el auditor está en desacuerdo o no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de ciertos elementos de la materia en cuestión, los cuales son o podrían ser importantes, pero no generalizados.

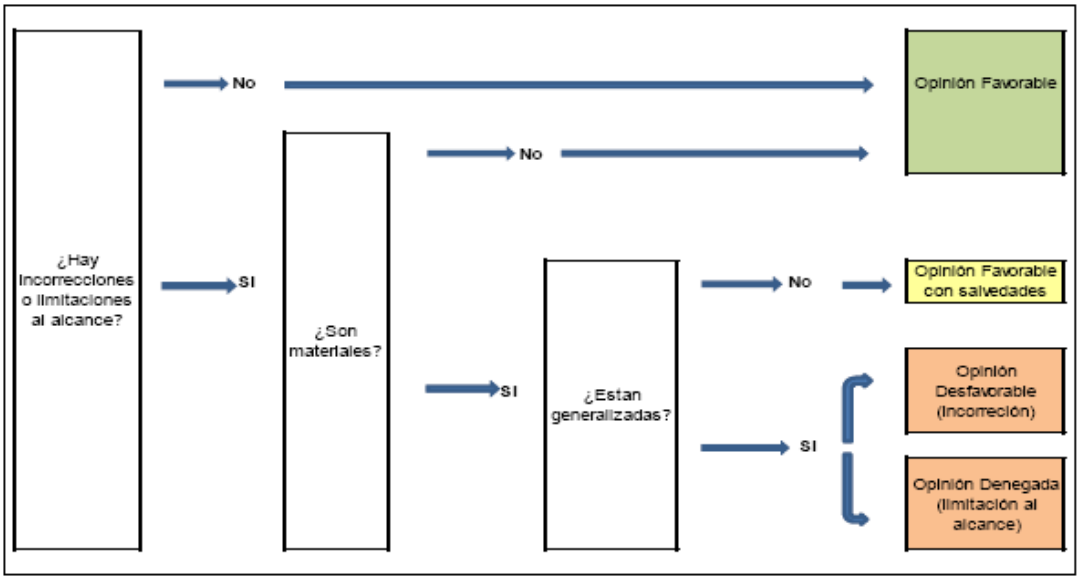
• Opinión adversa (o desfavorable). Cuando el auditor, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las desviaciones o las incorrecciones, sean individuales o en conjunto, son generalizadas y materiales;

• Abstención (o denegación) de opinión. Cuando el auditor es incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una incertidumbre o limitación al alcance de importancia significativa y generalizada.

Cuando el dictamen es modificado, las razones deben situarse en perspectiva explicando claramente, con referencia a los criterios aplicables, la naturaleza y magnitud de las salvedades.

En los siguientes cuadros se resume lo anteriormente expuesto:

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 o abstención de opinión*



7.3. Estructura y contenido

En este aspecto se deben tener presentes la serie 700 de las NIA-ES y la serie 1700 de las NIA-ES-SP.

En todo caso, para analizar la estructura y el contenido del informe de auditoría pública, como ha destacado CABEZA DEL SALVADOR, I.[2], también se deben tener presentes otras NIA-ES-SP, como la 1570 R o la 1600.

Siguiendo al citado autor, la estructura del informe de auditoría de cuentas o financiera es básicamente el siguiente:

- **Título**. En el informe se indicará con claridad que se trata de un informe de un auditor público y, normalmente, sobre las cuentas anuales de una entidad pública.

[2] "El modelo de informe de auditoría de cuentas en las NIA-ES-SP", Revista de Auditoría Pública, nº 75, 2020, págs. 45 y ss.

- **Destinatario**. Según se determine en la legislación vigente. Con carácter general se referirá a aquellos que han solicitado la auditoria o aquellos en cuyo nombre se ha realizado.
- **Sección opinión del auditor**. Sección obligatoria que incluirá: Identificación del órgano de control y, en su caso, de la unidad de dicho órgano que realiza la auditoria, así como las referencias legales donde consta su competencia; identificación de la entidad auditada, el periodo, las cuentas anuales (el título de cada estado financiero, incluidos si son aplicables los estados presupuestarios), manifestación expresa de que las cuentas anuales han sido auditadas, remisión a las notas explicativas de la memoria (incluidos las referencias a los principios contables y presupuestarios) y emisión de una opinión profesional. Se hará referencia al párrafo o sección Fundamento de la Opinión.
- **Sección fundamento de la opinión**. Sección obligatoria, que se ubicará inmediatamente después del párrafo o sección de opinión. Si la opinión es "favorable o no modificada", incluirá: precisión sobre las normas de auditoria con que se ha realizado la auditoria, mención a que las responsabilidades del auditor se describen en otra sección del informe, inclusión de una referencia a los requerimientos éticos y a una declaración en la que manifieste que no ha comprometido la independencia del auditor y una manifestación de que se ha obtenido, en su caso, evidencia necesaria y suficiente de auditoría. Si la opinión fuera del tipo "modificada", se incluirían en esta sección, además, los requisitos que se precisan en la NIA-ES-SP 1705 R.
- **Sección entidad en funcionamiento por incertidumbre material relacionada con el principio de entidad en funcionamiento**. Inclusión determinada por la NIA-ES-SP 1570 Revisada, Empresa en funcionamiento. Se aplicará siempre que se den las circunstancias de dudar de tal continuidad y tal situación este correctamente reflejada en las cuentas anuales de la entidad auditada.
- **Sección cuestiones clave**. Inclusión determinada por la NIA-ES-SP 1701 Comunicación de cuestiones claves de la auditoria en el informe de auditoria emitido por un auditor público. Sección obligatoria, incluso si no hay cuestiones

claves o riesgos que destacar; en este supuesto, se indicará expresamente que no se tiene constancia de dichos riesgos[3].

- **Secciones énfasis y otras cuestiones**. Inclusión determinada por la NIA-ES-SP 1706 Revisada, Párrafo de énfasis y párrafo de otras cuestiones en el informe del auditor público. Utilización de estas siempre que existan cuestiones que informar.
- **Sección otra información**. Inclusión determinada por la NIA-ES-SP 1720 Revisada, Responsabilidades del auditor con respecto a otra información. Aplicación obligatoria sobre el informe de gestión, cuando sea impuesto para entidad auditada.
- **Sección responsabilidad de los administradores (órgano de gestión) en relación con las cuentas anuales formuladas, con el control interno para realizarlas y con la evaluación del principio de empresa en funcionamiento**. En el supuesto, en la actualidad bastante improbable, que la auditada tuviera un órgano de supervisión (comisión de auditoría o similar) también se detallaría. Se puede presentar como un anexo del informe de auditoría.
- **Sección responsabilidad del auditor.** La responsabilidad más importante es emitir una opinión con seguridad razonable y en este párrafo se desarrollan de forma explicativa, cuales son los condicionantes y el contexto de una auditoría, la comunicación de riesgos. La NIA-ES-SP 1700 R prevé un anexo al informe desarrollando este asunto, sin excluir la posibilidad de que el desarrollo sea en el propio cuerpo del informe. Sin perjuicio de dejar abierta la opción del anexo, se entenderá como más conveniente incluir el desarrollo de la responsabilidad en el informe, tal y como se incluye en los modelos.
- **Sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios"**. Si el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de la establecida por las NIA-ES-SP de informar sobre las cuentas anuales, esas responsabilidades de información se tratarán en una

[3] Se debe tener presente, en este aspecto, la Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) 2/2021, sobre cuestiones clave de auditoría de cuentas.

sección separada del informe de auditoría que llevara por título "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección. En dicha sección del informe, establecida en los apartados 42 a 44 de la NIA-ES-SP 1700 R, se informará de los incumplimientos de la legalidad siempre que no afecten a la imagen fiel.

- **Firma del informe**. Por quien corresponda de acuerdo con la normativa del órgano de control. El informe podrá estar firmado mediante firma electrónica, salvo que excepcionalmente no sea factible por motivos operativos.
- **Fecha del informe de auditoría**. Cuando se terminan sustancialmente las pruebas y procedimientos, que no será anterior a la fecha de formulación de las cuentas anuales o, en su caso, a la fecha en que estas se reformulen cuando excepcionalmente se precise. Es decir, cuando el auditor haya obtenido evidencia de auditoria suficiente y adecuada en la que apoyar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que:
    - Todos los estados financieros han sido preparados
    - Las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados.

El orden anterior debe respetarse, especialmente el de las secciones de la opinión y del fundamento de la opinión; sobre el resto, y con el fin de lograr la necesaria uniformidad en los informes de auditoría pública, también se recomienda su respeto, salvo que, en circunstancias excepcionales y justificadas documentalmente, el auditor considere necesario una modificación de este en aras a una mejor comprensión del informe por parte de los usuarios.

Hay que tener presente que la Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) 1/2020 sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría, determina que algunas de las secciones anteriores son de obligado cumplimiento, mientras que otras se deberán incluir cuando se dé el presupuesto de hecho correspondiente. Son de obligado cumplimiento las siguientes secciones:

- Sección opinión del auditor

- Sección fundamentos de la opinión
- Cuestiones claves de la auditoría
- Sección responsabilidad de los órganos de gestión
- Sección responsabilidad del auditor.

Por último, también se debe tener en cuenta la Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) 1/2022 sobre la otra información basada en las normas internacionales de auditoría adaptadas al sector público español (NIA-ES-SP). En esta nota técnica se analiza y desarrolla la sección "otra información" del informe de auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1720 (R) "Responsabilidades del auditor con respecto a otra información". A su vez, se deja sin efecto el apartado correspondiente de la Nota Técnica 1/2020 a la que antes se ha hecho referencia.

7.4. Principales párrafos

Los diferentes párrafos correspondientes a cada una de las secciones contenidas en la estructura del informe de auditoría pública se encuentran desarrollados en la serie 1700 de las NIA-ES-SP.

En este apartado nos centraremos, por ser los más significativos, en los párrafos correspondientes a la sección "opinión del auditor" y a la sección "fundamento de la opinión".

- Sección opinión del auditor

Una de las novedades incorporadas por la adaptación en nuestro país de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) es que el párrafo de opinión precede al de fundamento de la opinión.

Esta sección puede recoger los siguientes párrafos, en función del tipo de opinión:

- Opinión: Cuando se trata de opinión no modificada o favorable, el título de la sección se denomina "Opinión", sin añadir "no modificada" ni "favorable". El párrafo sería el siguiente:

"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 a 31 de diciembre de 202X, así como de sus resultados y flujos de efectivo y del estado de liquidación del presupuesto (quítese este estado si tiene presupuesto estimativo) *correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables y presupuestarios* (en el caso de presupuesto estimativo, quítese la referencia al término "presupuestarios") *contenidos en el mismo".*

- Opinión con salvedades: En este supuesto, el párrafo sería:

"En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 202X, así como de sus resultados y flujos de efectivo, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifican en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo".

- Opinión desfavorable u opinión adversa: El párrafo sería el siguiente:

"En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección fundamento de la opinión desfavorable de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 202X, así como de sus resultados y flujos de efectivo, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se

identifican en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo".

- Denegación de la opinión o abstención de la opinión: El párrafo sería:

"No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de la entidad adjuntas. Debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales".

- Sección fundamento de la opinión

Esta sección siempre se incluye en el informe y tiene conceptualmente dos apartados: en el primero se definen las salvedades (por incumplimiento de principios contables o por limitación al alcance) salvo que la opinión sea favorable y en el segundo (que a su vez se divide estructuralmente en tres parágrafos) se incluye información estándar común para las opiniones favorable, con salvedades y desfavorable.

El primer apartado no existirá si la opinión es favorable. En los demás supuestos, se recogerán, debidamente separadas, las salvedades por incumplimiento de los principios contables y las salvedades debidas a limitaciones al alcance. En principio, deben establecerse en este orden, primero las salvedades por incumplimiento de los principios contables y después as salvedades por limitaciones al alcance. En cambio, cuando se deniegue la opinión el orden se invertirá y primero aparecerán las salvedades por limitaciones al alcance, ya que ellas constituyen la base de la denegación de la opinión.

El segundo apartado si la opinión es favorable, con salvedades o desfavorable se divide en tres partes:

1º. Se traen a colación las normas que se aplican en la auditoría y se da referencia a la sección de responsabilidad del auditor.
2º. Se resalta la cualidad de ser independiente.

3º. Se confirma que ha obtenido la evidencia adecuada y suficiente para expresar la opinión que expresa. El último inciso varía en función del tipo de opinión.

El párrafo sería el siguiente:

> *"Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español (NIA-ES-SP). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección responsabilidades del auditor.*
>
> *Somos independientes de la entidad XY de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.*
>
> *Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión".*

Este segundo apartado, cuando se deniega la opinión sería como sigue:

> *"Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con* (se describe las áreas afectadas por la limitación) *registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo".*

7.5. Recomendaciones y efectos o resultados

Como señala ORDOQUI URDAZI, L.[4], en el ámbito de la auditoría pública el concepto de recomendación hace referencia a las observaciones y propuestas que los auditores formulan en sus informes de fiscalización a las entidades fiscalizadas, para mejorar la gestión pública.

[4] "La formulación de recomendaciones y su seguimiento", en *Manual de Auditoría Pública de las Entidades Administrativas*: *Auditoría financiera y de cumplimiento de legalidad,* FIASEP, 2020, págs. 641 y ss.

Es evidente, que los auditores, como consecuencia de su trabajo en las entidades auditadas, conocen su situación y las debilidades de funcionamiento y de gestión que puedan existir. Ello les permite formular recomendaciones para su mejora, con las ventajas que derivan de ser profesionales externos, cualificados e independientes, de la gestión revisada. En definitiva, la eficacia y utilidad del trabajo del auditor radica, en gran parte, en que los auditados asuman y pongan en práctica de manera voluntaria, y con acierto, las recomendaciones formuladas.

En el ámbito del control interno se debe tener presente la Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas, aprobada por la IGAE el 1 de junio de 2017.

Por otro lado, las recomendaciones son muy importantes en los informes de auditoría operativa; en tal sentido, la ISSAI-ES 300, en su apartado 37, determina los requisitos que deben cumplir:

- Ser claras, concisas y comprensibles.
- Estar vinculadas a los objetivos y a las conclusiones de la fiscalización.
- Ser redactadas de tal manera que eviten obviedades o que se modifiquen las conclusiones de la fiscalización o las contradigan.
- Venir referidas a la mejora en la aplicación de principios contables o de normas legales. En todo caso, nunca se debe recomendar el cumplimiento de una ley o una norma. Si una entidad no cumple una ley debe señalarse el incumplimiento.
- Ser convincentes en el fondo y en la forma.
- Ser prácticas, procurando identificar el departamento o cargo concreto responsable de su adopción.
- Ser relevantes o significativas y, en todo caso, derivarse de su aplicación beneficios potenciales, superiores al coste que conlleve su puesta en práctica.
- Ser coherentes con recomendaciones formuladas en informes anteriores.
- Estar formuladas de manera positiva y constructiva, evitando el tono negativo o recriminatorio hacia los gestores públicos. Evitar expresiones tajantes en su formulación.

Por su parte, *La guía práctica para la elaboración de recomendaciones en los informes de fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía* recoge los siguientes indicadores orientativos que pueden ser de utilidad para considerar si una incidencia es significativa a los efectos de incluir una recomendación en el informe:

- Perjudica o puede perjudicar el cumplimiento de los objetivos de la entidad.
- Como consecuencia de la incidencia observada se ha ocasionado, o puede ocasionarse, un gasto superior al razonable en condiciones normales.
- Podría llegar a tener un impacto significativo en las cuentas fiscalizadas (si ya lo ha tenido, debe informarse en el apartado de fundamento/conclusiones).
- Es una cuestión sobre la que el OCEX o la Entidad se ha manifestado considerándola de importancia.
- La cuestión, o su impacto, tienen gran interés público o puede dañar si llegara a materializarse la reputación de la entidad fiscalizada o del OCEX.
- Es una deficiencia de control interno que ocasiona un aumento significativo del riesgo de auditoría.

Por último, hay que tener en cuenta que los auditores deberán llevar a cabo el seguimiento de las recomendaciones realizadas. El seguimiento debe ser efectuado adecuadamente con el fin de determinar y evaluar el impacto que han tenido las medidas adoptadas.

El seguimiento no se limita a la aplicación de las recomendaciones, sino que se dirige a comprobar si la entidad fiscalizada ha tomado las medidas adecuadas para solventar las deficiencias detectadas y las ha corregido tras un periodo razonable de tiempo.

Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de fiscalización, el auditor debe concentrarse en las conclusiones y recomendaciones que sigan siendo relevantes en el momento de realizar el seguimiento y adoptar un enfoque imparcial e independiente.

El seguimiento de los resultados puede efectuarse mediante la realización de informes individuales o elaborando uno de carácter general. Este puede incluir un análisis de diferentes fiscalizaciones efectuadas. El seguimiento puede contribuir a una mejor comprensión del valor añadido por la fiscalización operativa en un determinado período de tiempo.

7.6. Referencia a los informes de auditoría de cumplimiento y operativa

Como ya se hay explicado, los informes de auditoría pública efectuados en el ámbito del sector local se rigen por las normas de auditoría del sector público aprobadas por la IGAE y las normas técnicas que las desarrollen. En el caso concreto de las auditorías de cumplimiento de legalidad y operativas se deberán tener en cuenta las normas de auditoría del sector público, de 1 de septiembre de 1998, así como la Resolución de 30 de julio de 2015, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

Las disposiciones 19 y 20, modificadas el 6 de junio de 2022, tratan de los informes de auditoría pública en los que se expondrá de forma clara, exacta, objetiva y ponderada los hechos comprobados, las conclusiones obtenidas, así como las recomendaciones para la mejora de las actuaciones objeto de auditoría.

La estructura y contenido de los informes de auditoría pública se ajustarán a las instrucciones que se dicten por la ONA; mientras tanto, se utilizará el modelo contenido en el anexo I de la citada Resolución. En el anexo se diferencia entre el dictamen ejecutivo y los resultados del trabajo. El dictamen ejecutivo deberá contener los siguientes apartados:

a) introducción
b) consideraciones generales
c) objetivos y alcance
d) opinión y
e) conclusiones y recomendaciones.

En el apartado dedicado al resultado del trabajo se indicarán los hechos constatados, las limitaciones al alcance que, en su caso, se hayan producido, los aspectos de gestión analizados, así como las alegaciones del órgano auditado y los motivos por los que éstas no se han aceptado.

Por otro lado, y con carácter meramente indicativo, la ISSAI 4000 "Norma para la auditoría de cumplimiento", establece dos tipos de estructura de informe según que el compromiso del informe sea de atestiguamiento (informes de revisión de información ajena) o sea de elaboración de informe directo (informes de elaboración de información propia).

Cuando se trate de un encargo de atestiguamiento, el informe de auditoría debe incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden):

a) título
b) destinatario
c) descripción de la información acerca de la materia controlada y, cuando corresponda, de la materia controlada subyacente
d) alcance y límites de la auditoría, incluido el período abarcado por esta
e) responsabilidades de la parte responsable y del auditor
f) criterios de auditoría
g) identificación de las normas de auditoría y el nivel de seguridad
h) resumen del trabajo efectuado y los métodos empleados
i) dictamen o conclusión
j) respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda)
k) fecha del informe
l) firma.

Cuando se trate de un encargo de elaboración de un informe directo, el informe de auditoría debe incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden):

a) título

b) identificación de las normas de auditoría

c) resumen (cuando corresponda)

d) descripción de la materia controlada y el alcance (alcance y límites de la auditoría)

e) criterios de auditoría

f) explicación y razonamiento de los métodos usados

g) hallazgos

h) conclusión o conclusiones basadas en respuestas a preguntas de auditoría específicas o dictamen

i) respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda)

j) recomendaciones (cuando corresponda).

Por lo que se refiere a la auditoría operativa, las ISSAI-ES 300, en su apartado 36, establece los siguientes requisitos que deben cumplir los informes:

- Los informes deben ser completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura e imparciales.

- Para ser completo, un informe debe incluir toda la información necesaria para la consecución de un objetivo, siendo lo suficientemente detallado para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión y las observaciones y conclusiones.

- Para ser convincente, debe estar estructurado lógicamente y presentar una clara relación entre el objetivo, los criterios, las observaciones, las conclusiones y las recomendaciones. Deben recogerse todos los argumentos relevantes.

- En una fiscalización operativa los auditores informan sobre sus observaciones respecto a la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados, y la eficacia con la que los objetivos se cumplen. Los informes pueden variar considerablemente en alcance y naturaleza, por ejemplo, evaluando si los recursos se aplican de manera adecuada, valorando el impacto de los programas y políticas públicas, y recomendando cambios para obtener mejoras.

- El informe debe incluir información acerca del objetivo de la fiscalización, las preguntas y sus respuestas, temas, criterios, metodología, fuentes de información, algunas limitaciones de los datos utilizados, y las observaciones realizadas.

- El informe debe recoger los resultados de las preguntas planteadas durante la fiscalización o dar cumplida cuenta de por qué no fueron contestadas adecuadamente. Como alternativa, los auditores deben considerar la posibilidad de reformular las preguntas para ajustarse a la evidencia obtenida. Los hallazgos se deben poner en perspectiva, debiendo garantizarse la congruencia entre los objetivos, las preguntas, los resultados y las conclusiones. El informe debe explicar por qué y cómo los problemas señalados en las observaciones afectan a la gestión, con el fin de alentar a la entidad fiscalizada o informar a los destinatarios para que, los legitimados para ello, pongan en marcha medidas correctoras. Debe, en su caso, incluir recomendaciones para mejorar la gestión.

- El informe debe ser tan claro y conciso como lo permita la materia en cuestión y ser redactado en un lenguaje claro. En general, debe ser constructivo y contribuir a un mejor conocimiento, destacando cualquier mejora necesaria.

8. ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL

Como ya sabemos [art. 29.3.A) del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril], en las Entidades locales se deberán auditar anualmente las cuentas de:

a) Los organismos autónomos locales

b) Las entidades públicas empresariales locales

c) Las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica

d) Los fondos carentes de personalidad jurídica y los consorcios adscritos a la entidad local

e) Las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.

La modalidad de auditoría que se debe desarrollar obligatoriamente es la de auditoría de cuentas con la finalidad de verificar si las cuentas representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contiene la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

No obstante, sobre las entidades no sometidas a control permanente, es decir, todas salvo la propia Entidad local, los organismos autónomos locales y, en su caso, determinados consorcios [arts. 3.2 y 29.3.B) del Real Decreto 242/2017, de 28 de abril] también se podrán efectuar auditorías de cumplimiento y operativas, así como, auditorías integrales que abarquen las tres anteriores.

8.1. Los organismos autónomos locales

Los organismos autónomos locales se rigen por la LBRL (art. 85.bis) y por lo dispuesto en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propios y autonomía de gestión, que desarrollan actividades propias de la Administración pública, actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación.

Realizan actividades fundamentalmente administrativas y se someten plenamente al derecho público.

El personal de los organismos autónomos locales puede ser funcionario o laboral y se les aplica el Estatuto Básico del Empleado Público.

El régimen de contratación está sometido a la Ley de Contratos del Sector Público.

Por lo que se refiere a su patrimonio, se rige por la legislación básica del Estado (Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas), la dictada por cada CCAA, así como por el Reglamento de bienes de las Entidades locales.

Su régimen presupuestario y contable es el mismo que el de la Entidad local principal de la que dependen, con un presupuesto limitativo y con la obligación de elaborar sus cuentas anuales de acuerdo con las Instrucciones de contabilidad pública local. Sus cuentas anuales son parte de la Cuenta General de dicha Entidad principal.

En consecuencia, la realización de la auditoría pública de tales entidades no presenta diferencias con la auditoría que se pueda efectuar sobre la Entidad local de la que dependan.

8.2. Las entidades públicas empresariales locales

Las entidades públicas empresariales locales se rigen por la LBRL (art. 85.bis) y por lo dispuesto en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, patrimonio propio y autonomía de gestión, que se financian mayoritariamente con ingresos de mercado y que junto al ejercicio de potestades administrativas desarrollan actividades prestacionales, de gestión de servicios o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación.

Las entidades públicas empresariales locales se rigen por el derecho privado. No obstante, en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de potestades administrativas y en determinados aspectos específicos se les aplica el derecho público.

Su personal se rige por el Derecho laboral, con algunas especificaciones: a) el personal directivo se le exigirán los criterios de competencia profesional y experiencia de los órganos superiores y directivos, b) el resto de personal será seleccionado por convocatoria pública de acuerdo con los principios de igualdad, mérito y capacidad, c) la ley de creación determinará las condiciones para que los funcionarios puedan prestar servicios en la entidad, estos funcionarios se regirán por el EBEP.

La contratación se regula en la Ley de Contratos del Sector Público.

Las entidades públicas empresariales locales no están sujetas a presupuesto limitativo y se rigen por el régimen de la contabilidad privada.

Sus cuentas forman parte de la cuenta general de la Entidad local de la que dependen.

8.3. Las sociedades mercantiles locales

Su regulación se encuentra recogida en la LBRL (art. 85 ter) y en la Ley de Sociedades de Capital.

Las sociedades mercantiles locales se regirán íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa de Derecho público.

La sociedad deberá adoptar una de las formas previstas en la Ley de Sociedades de Capital y en la escritura de constitución constará el capital que deberá ser aportado por

las Administraciones Públicas o por las entidades del sector público dependientes de las mismas a las que corresponda su titularidad.

Los estatutos determinarán la forma de designación y el funcionamiento de la Junta General y del Consejo de Administración, así como los máximos órganos de dirección.

Su personal, incluido, el personal directivo, se rige por el derecho laboral. En todo caso, el personal debe ser seleccionado por convocatoria pública de acuerdo con los principios de igualdad, mérito y capacidad.

El régimen de contratación pública es el establecido en la Ley de Contratos del Sector Público.

Carecen de presupuesto limitativo y formulan sus cuentas conforme a los principios y normas de contabilidad del Código de Comercio (contabilidad privada).

Las sociedades mercantiles locales si cumplen los requisitos establecidos en la Ley de Sociedades de Capital (art. 263) deberán ser auditadas necesariamente conforme a la Ley de Auditoría de Cuentas (DA 2ª.4) por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría, inscritos en el ROAC. También están obligadas a ser auditadas conforme a la Ley de Auditoría de Cuentas las sociedades mercantiles locales que reciban subvenciones o ayudas por importe acumulado superior a 600.000 euros o que realicen obras, prestaciones, servicios o suministros con entidades del sector público por importe acumulado superior a 600.000 euros y, en este último caso, el importe acumulado represente más del 50% del importe neto de la cifra anual de negocios (DA 1ª de la Ley de Auditoría de Cuentas y DA 2ª y 3ª del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas).

Las sociedades mercantiles locales que no cumplan los anteriores requisitos podrán ser auditadas cuando, tal y como establece el artículo 29.3.A) del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, se hubieran incluido en el plan anual de auditoría.

8.4. Las fundaciones del sector público local

Las fundaciones son organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines

de interés general. Las fundaciones del sector público local serán aquellas cuya aportación mayoritaria sea de una Entidad local o las que estén controladas por una Entidad local.

Las fundaciones del sector público local realizarán, sin ánimo de lucro, actividades de interés general, con independencia de que el servicio se preste de forma gratuita o mediante contraprestación. En el patrimonio de las fundaciones públicas podrá participar el sector privado siempre que sea minoritario.

Las fundaciones del sector público no podrán ejercer potestades públicas.

Se rigen por lo establecido en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, por la legislación autonómica que resulte de aplicación y por el ordenamiento jurídico privado.

El personal de las fundaciones del sector público local, incluidos sus directivos, se rigen por el derecho laboral y en materia de contratación les será aplicable la Ley de Contratos del Sector Público [art. 3.1.e) y 3.3.b)].

Deberán elaborar un presupuesto de explotación y capital y formularán y rendirán sus cuentas conforme a los Planes de contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, aprobados por sendas Resoluciones de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Se debe tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 25.5 de la Ley de Fundaciones, están obligadas a someter sus cuentas a auditoría externa aquellas fundaciones en las que, durante dos ejercicios consecutivos, concurran a la fecha de cierre de estas, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que las partidas del activo superen 2.400.000 €.
b) Que el volumen anual de ingresos supere 2.400.000 €.
c) Que el número medio de empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

También, al igual que ocurre con las sociedades mercantiles, están obligadas a ser auditadas conforme a la Ley de Auditoría de Cuentas las fundaciones locales que reciban

subvenciones o ayudas por importe acumulado superior a 600.000 euros o que realicen obras, prestaciones, servicios o suministros con entidades del sector público por importe acumulado superior a 600.000 euros y, en este último caso, el importe acumulado represente más del 50% del importe neto de la cifra anual de negocios (DA 1ª de la Ley de Auditoría de Cuentas y DA 2ª y 3ª del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas).

Las fundaciones locales que no cumplan los anteriores requisitos podrán ser auditadas cuando, tal y como establece el artículo 29.3.A) del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, se hubieran incluido en el plan anual de auditoría.

Por último, se debe tener en cuenta que la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) ha elaborado un documento (nº 5) sobre *"La auditoría de las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos"*[5].

8.5. Los fondos carentes de personalidad jurídica

El Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, al delimitar, en su artículo 2, el sector público local, incluye los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los presupuestos generales de la Entidad local.

En este sentido, se ha seguido la estela de la Ley General Presupuestaria que, tras su modificación, incluye a los fondos sin personalidad jurídica dentro del sector público institucional del Estado (art. 2).

No existe una definición de este tipo de fondos, pero, a partir de la elaborada por PASCUAL GARCÍA, J., se puede mantener que "son masas patrimoniales afectas a fines específicos, cuya gestión se realiza con arreglo a normas financieras más propias del subsector empresarial que del administrativo"[6].

[5] http://aeca.es/old/tienda/sf5.pdf
[6] "La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público", Presupuesto y Gasto Público, nº 60, 2010, págs. 109 y ss.

Tampoco existe una norma que de forma general regule el régimen económico-financiero aplicable a tales fondos, salvo lo dispuesto en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, para los fondos sin personalidad jurídica del Estado, que exige que se creen por Ley.

En todo caso, su régimen jurídico vendrá establecido en su norma de creación y siempre les será aplicable el régimen general presupuestario[7].

Se financian con cargo a los presupuestos de la Entidad a la que quedan adscritos, fundamentalmente a través de dotaciones que se consignan como «Aportaciones patrimoniales», aunque también es posible que se financien con cargo a los capítulos 4 y 6 del presupuesto de gastos.

8.6. Los consorcios adscritos a las Entidades locales

Son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia y diferenciada, creadas por varias Administraciones públicas o entes públicos, entre sí o con participación de entidades privadas, para el desarrollo de actividades de interés común, como actividades de fomento, prestacionales o de gestión común de servicio.

Los consorcios se rigen por lo establecido en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, por lo dispuesto en la normativa autonómica de desarrollo y lo dispuesto en sus estatutos. En lo no previsto en las anteriores será aplicable lo establecido en el Código Civil para las sociedades civiles.

Los consorcios se crean mediante convenio suscrito entre las entidades participantes. Los estatutos del consorcio determinarán la Administración pública a la que quedan adscritos, así como su régimen orgánico, funcional y financiero. Entre otras, se determinará el objeto, fines, entidades participantes, órganos de gobierno, etc.

[7] Supletoriamente se podrá aplicar la Resolución de 1 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueban las normas contables relativas a los fondos carentes de personalidad jurídica, modificada por la Resolución de 21 de diciembre de 2021.

Su personal podrá ser funcionario o laboral y deberá proceder exclusivamente de las Administraciones Públicas participantes. Excepcionalmente, en atención a la singularidad de las funciones del consorcio, éste podrá contratar directamente personal.

Sus contratos públicos se rigen por la Ley de Contratos del Sector Público.

Están sujetos al régimen presupuestario, de contabilidad y de control de la Administración Pública a que estén adscritos. A los consorcios también se les aplica la legislación patrimonial de la Administración Pública a que estén adscritos.

8.7. Otras entidades

Por último, también forman parte del sector público local las entidades con o sin personalidad jurídica, distintas de las mencionadas anteriormente, con participación total o mayoritaria de la Entidad local.

En este apartado se encuadran generalmente las asociaciones dependientes de las Corporaciones Locales.