

# Los informes de auditoría del sector público

## *Qué son y cómo deberían ser*

**María Consuelo Pucheta Martínez**

*Departament de Comptabilitat. Universitat de València*

**Josep Lluís Cortès Fleixas**

*Departament d'Economia i Empresa. Universitat de les Illes Balears*

### **I. Introducción**

Hoy en día, la mayoría de empresas privadas de todo el mundo someten sus estados financieros a una auditoría externa y junto a ellos anexionan el correspondiente informe de los auditores. El principal objetivo de los informes de auditoría es mitigar las incertidumbres que giran en torno a la credibilidad de la información contable que divulga la empresa. Sin embargo, éste no es, ni mucho menos, el caso del sector público.

No son muchos los países donde las entidades públicas adjuntan a sus estados financieros un informe de los auditores externos sobre la veracidad y fiabilidad de éstos, y ello, si es que se auditan ya que, por ejemplo, en España la mayoría de ayuntamientos no son auditados de forma regular.

Nosotros consideramos que es importante que los estados financieros de las administraciones públicas vayan acompañados de un informe de auditoría externa similar al que presentan los estados financieros de la mayoría de empresas privadas, ya que con ello se ayudaría a mejorar la utilidad, transparencia e importancia de los estados financieros.

#### **1.1. Los informes de auditoría de las empresas privadas**

Los informes de auditoría que se elaboran sobre las cuentas anuales de las empresas privadas siguen normalmente una estructura preestablecida y son bastante concisos. Ello es debido, principalmente, a la gran variedad de usuarios del informe.

Así, la Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 19/1988, de 12 de Ju-

lio), en el primer apartado de su artículo 2 indica que, el informe de auditoría debe contener, al menos, los siguientes datos:

- a) Identificación de la empresa o entidad auditada.
- b) Personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo, y en su caso, a quienes va destinado.
- c) Identificación de los documentos objeto de examen que se incorporan al informe.
- d) Descripción sintetizada y general de las normas técnicas de auditoría de cuentas aplicadas en el trabajo realizado y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación impuesta a la actividad auditora, así como de las

incidencias que se pongan de manifiesto en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas.

- e) Manifestación explícita de que los datos que figuran en la memoria contienen toda la información necesaria y suficiente para interpretar y comprender adecuadamente la situación financiera y patrimonial de la empresa o entidad auditada, así como el resultado obtenido en el ejercicio, con incorporación, en su caso, de aquellos comentarios que complementen el contenido del mencionado documento.
- f) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establecen en el apartado segundo de este artículo.
- g) En su caso, se dirá si el informe de gestión concuerda con las cuentas anuales del ejercicio.

Con independencia de lo mencionado en el apartado anterior, el apartado 2º indica que se ma-

nifestará en el informe de forma clara y precisa la opinión del auditor sobre los siguientes extremos:

- a) Si las cuentas anuales examinadas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa o de la entidad auditada o, en su caso, las razones por las que no lo expresan.
- b) Si se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El auditor de cuentas deberá indicar de modo individualizado los principios contables que no se hubieran aplicado.
- c) Si dichos principios y normas han sido aplicados de manera uniforme respecto a los ejercicios precedentes.
- d) Si la no aplicación de uno o varios principios o normas contables se considera procedente,

en su caso, en el marco de la imagen fiel que deben dar las cuentas anuales.

- e) Sobre los acontecimientos que se hubieran producido entre la fecha de cierre del ejercicio y la de realización del informe y que pudieran tener repercusiones en la marcha de la empresa o de la entidad auditada.

Finalmente, los dos últimos apartados del mismo artículo señalan que cuando no se emita opinión técnica, deberán exponerse las razones justificativas de esta abstención, aportando a tal fin cuantos detalles e información complementaria sean necesarios, indicando también que el informe de auditoría deberá ir firmado por quien o quienes lo hubieran realizado y expresar la fecha de emisión del mismo. Los documentos objetos del examen se incorporaran como anexo al mencionado informe.

El siguiente cuadro ofrece los elementos que contienen los infor-

<b>CUADRO 1 Elementos del informe de auditoría en el sector privado</b>						
<b>CONCEPTO</b>	<b>AUSTRALIA</b>	<b>CANADÁ</b>	<b>ESPAÑA</b>	<b>NUEVA ZELANDA</b>	<b>REINO UNIDO</b>	<b>ESTADOS UNIDOS</b>
Título del informe de auditoría	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Destinatarios	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Estados financieros auditados	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Responsabilidad gerentes/auditore	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Referencia a normas y principios	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Descripción del proceso de auditoría	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí
Opinión	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Salvedades	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Firma del auditor	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Dirección del auditor	Sí	Sí	No	Sí	Sí	No
Fecha del informe	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí

Fuente: Elaboración basada en el trabajo de García Benau, 1997.

mes de auditoría que se emiten en el sector privado de algunos países del ámbito anglosajón y España. Si analizamos el cuadro vemos que la mayoría de países contienen prácticamente los mismos elementos, salvo el caso español, que no hace referencia ni al proceso de auditoría ni a la dirección del auditor y Estados Unidos, que tampoco indica ésta última. Ello pone de manifiesto que la tendencia de todos los países se ha dirigido por el mismo camino, existiendo convergencia con respecto a los elementos que debe contener el informe de auditoría en el ámbito privado. Del igual modo, también nos gustaría resaltar que el número de páginas que contienen los informes de auditoría en la mayoría de países, no supera, por término medio, las tres páginas.

## 1.2. La auditoría en el Sector Público

La situación de la auditoría en el campo del sector público dista mucho de la del sector privado. Si en las empresas privadas prevalece, sobre todo, el interés por verificar que sus estados contables reflejan razonablemente la imagen fiel de éstas, en las entidades públicas además interesa, probablemente con mayor intensidad, mostrar la adecuación de la gestión de los fondos públicos y verificar el cumplimiento de la legalidad, este último como objetivo tradicional del control público.

Actualmente las distintas administraciones públicas van adoptando nuevas formas de gestión pública, en lo que se ha venido en llamar "New Public Management" (NPM). Dentro del NPM adquiere especial relevancia la transparencia informativa y el control. Ello se debe fundamentalmente a que el ciudadano es

el elemento más importante en la gestión pública y el principal destinatario de la información. Se está adoptando un nuevo concepto acerca de la rendición de cuentas, dirigiéndose principalmente a los ciudadanos, ya que son en última instancia los que financian la actividad pública a través de los impuestos que pagan, pero para ello, debe facilitarse el acceso a las cuentas anuales que elaboran los distintos entes públicos. Tradicionalmente, en los países latinos se ha relegado a un segundo plano a los ciudadanos, considerándose la información pública como interna, mientras que en los países del ámbito anglosajón se ha dado siempre prioridad a éstos como destinatarios de la información pública (véase Cortès, 1999).

Sin embargo, aunque se elaboren cuentas anuales, éstas pierden fiabilidad si no van acompañadas del informe de auditoría que resulta del control externo o auditoría externa, en el caso de que esta se lleve a cabo, ya que los usuarios no podrán formarse una opinión acerca de la fiabilidad de la información que emite la administración pública. Por ello resultan imprescindibles las auditorías externas de las administraciones públicas y los informes de auditoría que resultan de las mismas.

En los países democráticos existe un Tribunal de Cuentas o Auditor General como órgano de control externo, encargado de examinar la legalidad de la gestión financiera y el cumplimiento del presupuesto de las administraciones públicas, así como de la fiabilidad de la información presentada en los estados financieros. En algunos países, principalmente los centralizados, existe un único órgano de control central, dependiendo de él las delegacio-

nes que pueda tener en las distintas zonas del país, mientras que en los descentralizados coexiste un órgano estatal con órganos regionales que no están supeditados al estatal.

Tradicionalmente, sólo realizaban el control de cumplimiento del presupuesto, habiéndose ampliado sus objetivos a auditorías operativas y, en muchos casos, incluso realizan funciones consultivas y de asesoramiento. Aunque hemos de tener en cuenta que los estados presupuestarios eran, y aun lo son en muchos países, los únicos estados que elaboraban los gobiernos.

A continuación veremos como son los informes que emiten dichos órganos de control externo, la normativa que les es aplicable y las características que deberían tener.

## 2. Los informes de auditoría externa del sector público

En primer lugar, hemos de señalar que los informes de auditoría del sector público no tienen la misma relevancia que los informes del sector privado. Ello se debe, sobre todo, a dos motivos:

- los usuarios de la información financiera del sector público son mucho más amplios y variados que en el sector privado y
- las administraciones públicas deben rendir cuenta de sus actuaciones ante todos los ciudadanos.

Los ciudadanos esperan que los fondos públicos sean gestionados adecuadamente por aquellos responsables que tienen encomendada dicha responsabilidad. Aquellos ciudadanos interesados en la actividad que desarrolla el sector público demandarán infor-

Internacionales de Auditoría a los estados financieros de las Empresas Públicas- (1990) señala que los objetivos de la auditoría deben de ser los mismos que los de las auditorías de empresas privadas, ya que los estados financieros que emiten son similares. Ahora bien, si los estados financieros contienen más información pueden ser necesarias algunas modificaciones en la naturaleza y trabajo del auditor, además de en el informe. El auditor puede tener que auditar aspectos adicionales tales como, el cumpli-

miento de la legislación, la adecuación del control interno y la eficacia y eficiencia de los programas, entre otros, pudiendo la empresa presentar esa información en los propios estados financieros o en informes anexos. Sin embargo, en la mayoría de casos en que la empresa presenta información sobre performance, ésta no se incluye en el alcance de la auditoría externa (IFAC, 1996).

Volviendo a los informes sobre los estados financieros, que son los que nos preocupan, el siguiente

cuadro muestra las características y elementos que contienen los informes de auditoría de los gobiernos centrales de Estados Unidos (EEUU), Australia, Nueva Zelanda, Canadá y España, los gobiernos regionales del estado de Victoria (Australia) y de la provincia de Ontario (Canadá), los gobiernos locales de Indianapolis (EEUU) y West Sussex County Council (Reino Unido), y el de un organismo supranacional, la Unión Europea. En la primera columna se muestran los elementos y características de los

**CUADRO 2 Características y elementos que contienen los informes del sector público**

	Empresa Privada	EEUU	Indianapolis Indiana, (EEUU)	Australia	Victoria (Australia)	Nueva Zelanda	Canadá	Ontario (Canadá)	España	West Sussex County Council (Reino Unido)	Unión Europea
Título	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Destinatarios	Sí	Sí	Sí	No	No	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Entidad	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Estados	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Responsabilidades	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí
Objetivos	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Descripción del proceso (Bases para la Opinión)	Sí**	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí
Referencia normas	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No
Opinión	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Salvedades e incertidumbres	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Comentarios, explicaciones y sugerencias	No	Sí	No	No	No	No	Sí*	Sí	Sí	No	Sí*
Opinión ejercicios anteriores	Sí	Sí	No	No	No	No	Sí	No	Sí	No	No
Control Interno	No	Sí	Sí*	No	No	No	No	No	No	No	Sí*
Cumplimiento de la legalidad	No	Sí	Sí	No	No	No	No	No	Sí	No	Sí
Continuidad fallos	No	Sí	No	No	No	No	Sí*	No	Sí	No	Sí*
Datos auditor	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Fecha	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Nº hojas	2	29	1	2	1	2	2	1	8	1	2
Junto estados auditados	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí	No

\* se presenta dicha información en informes suplementarios

\*\* en algunos países no, ver cuadro 1

Fuente: Elaboración propia

informes de las empresas privadas para facilitar una comparación.

En todos ellos hay elementos comunes, como el título, la entidad y los estados auditados, la opinión del auditor, las salvedades e incertidumbres encontradas, los datos del auditor y la fecha. Los tipos de opinión de los informes suelen corresponder con los de las empresas privadas (favorable, con salvedades, adversa o denegada). En cuanto a los destinatarios, estos suelen ser los parlamentos o cámaras legislativas, si bien, en algunos casos se indica a los lectores del informe de forma general (Nueva Zelanda). Hay que decir que las auditorías de los distintos gobiernos de Australia no especifican ningún destinatario en sus informes. Todos los informes analizados, excepto el de España, indican claramente las responsabilidades del gobierno en la preparación de los estados auditados y la del auditor en su trabajo. Respecto a la referencia a las normas legales y contables aplicables, en algunos casos, es sólo una referencia general a la legislación.

En algunos casos, elementos como comentarios, sugerencias y recomendaciones, información sobre la adecuación del control interno y la continuidad en los fallos detectados en auditorías anteriores, se presentan en un informe o informes complementarios que desarrollan el informe de auditoría.

Los distintos informes los podemos agrupar en tres grupos:

- A. Informes cortos
- B. Informes cortos con información complementaria
- C. Informes largos

En el primer grupo (A) englobaríamos los informes de los gobiernos locales de los Estados Unidos,



los de Australia y sus estados, los de Nueva Zelanda, las provincias de Canadá y los gobiernos locales del Reino Unido. Estos informes siguen la estructura de los informes de las empresas privadas. En general, contienen los destinatarios, los estados contables que se auditan, las responsabilidades que asumen gobierno y auditores, el proceso de auditoría o bases para la opinión, la opinión, fecha, firma y nombre del auditor. En estos casos, el órgano de control externo suele emitir informes complementarios más completos, pero estos se emiten y publican de forma separada a los estados financieros del gobierno en cuestión.

El segundo grupo (B) comprende informes de auditoría similares a los del grupo anterior, pero son desarrollados en un informe complementario que se publica junto a ellos. El informe corto puede ir junto a los estados financieros, como es el caso de Canadá, o formando parte del informe anual del órgano auditor, como sería el caso de las Instituciones de la Unión Europea.

Canadá presenta su informe corto u opinión del auditor, anexo a los estados financieros, los cuales

se engloban dentro del volumen/es de las "Cuentas Públicas" donde, además de las explicaciones de la gestión (igual pasa en la mayoría de países), se adjuntan informes detallados sobre la ejecución de las distintas políticas. El informe complementario del auditor (10 páginas) u observaciones, se presenta como la última parte de la sección dedicada a los estados financieros.

El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea en su informe anual empieza con una introducción, continua con el informe sobre las actividades del presupuesto general y termina con la declaración de fiabilidad (2 páginas) e información de apoyo (10 páginas). Hay que destacar que la declaración de fiabilidad presenta dos tipos de opiniones, una sobre la fiabilidad de los estados financieros y otra sobre la legalidad de las operaciones, separando las de ingresos y las de compromisos y pagos. En los diferentes párrafos se indican las referencias a los apartados correspondientes de la información de apoyo. En la información de apoyo a la declaración de fiabilidad se explican las salvedades a la fiabilidad y legalidad de los estados financieros y se dan recomendaciones. Hay que señalar que dicha información de apoyo incluye las respuestas de la Comisión Europea a las salvedades encontradas por el Tribunal.

Finalmente, los órganos auditores del tercer grupo (C), presentan informes bastante más extensos que los anteriores, y en algunos casos, no se adecuan al modelo general de los informes de auditoría conocidos. En este grupo englobamos aquellos casos en que un único informe desarrolla los aspectos a tener en cuenta, sin necesidad de remitir a un informe suplementario ni

a información de apoyo (gobierno federal de los Estados Unidos) y aquellos que todavía siguen el formato tradicional de los informes extensos, dónde principalmente se analiza el cumplimiento de la legalidad vigente (países europeos continentales).

El informe de la GAO sobre los estados financieros del gobierno federal de los Estados Unidos (que se realizó por primera vez en el ejercicio de 1997) es bastante distinto a los que se conocen tradicionalmente, siendo más explicativo y narrativo. Comprende 4 hojas previas en las que el auditor realiza un comentario general. En un párrafo introductorio contiene los destinatarios del mismo, los estados que se auditan y las responsabilidades que asumen gobierno y auditores, así como un resumen de la opinión y salvedades encontradas. A continuación se detallan los principales problemas, el alcance y contenido de la auditoría, la opinión, deficiencias materiales, informe del control interno, informe sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, explicación sobre las repercusiones a largo plazo de los estados financieros y de las decisiones presupuestarias, indicaciones sobre las sugerencias, fecha, nombre y firma. Además, se añade un apéndice indicando los objetivos, ámbito y metodología de la auditoría, así como los tipos de opinión emitidos en otros informes de auditoría de entidades o fondos dependientes del gobierno federal.

Hemos de decir que las distintas agencias y departamentos federales siguen la misma línea, aunque son más cortos (entre 3 y 10 páginas), debido sobre todo al menor número de salvedades. Además, en algunos casos se aneja una carta de la entidad contestando el borra-

***En España, como en otros países continentales, el informe suele ser bastante extenso, además de presentarse con bastante retraso respecto al ejercicio auditado (3 ó 4 años) y con una difusión inadecuada***

dor de informe que se les entregó por parte del auditor.

En España, como en otros países continentales, el informe suele ser bastante extenso, además de presentarse con bastante retraso respecto al ejercicio auditado (3 ó 4 años) y con una difusión inadecuada. La principal característica es que no tiene ningún punto en común, ni en la estructura ni en la redacción, con los informes de auditoría estándares. La declaración definitiva de la Cuenta General del Estado (8 páginas) indica el objetivo y alcance del trabajo, la opinión, las salvedades y omisiones sobre aspectos generales, sobre la Administración General del Estado, sobre los Organismos Autónomos administrativos y sobre los Organismos Autónomos comerciales, para terminar con los nombres y firmas de los miembros del Tribunal de Cuentas. Se presenta adjunto el informe sobre la gestión de todo el sector público estatal (más de cien páginas), que contiene una presentación, unas conclusiones generales, aspectos sobre la rendición de cuentas, un análisis del déficit y del endeudamiento, un análisis de la liquidación de los presupuestos, análisis de determinados aspectos de la gestión económico-financiera, auditoría de las universidades estatales, análisis de la contratación pública y auditoría de la Seguridad Social, para finalizar con una serie de anexos.

## **2.2. Características de los informes de auditoría del sector público**

Del análisis anterior, podemos concluir que la elaboración de un informe corto, que indique el alcance y resultados de la auditoría externa realizada, no es todavía una práctica extendida en el sector público. Si los informes de auditoría del ámbito privado siguen una estructura homogénea, hemos visto que éste no es el caso del sector público. Los países que adjuntan informes cortos a sus estados financieros son los únicos que presentan ciertas similitudes, aunque ello se debe fundamentalmente a que dichos informes siguen la estructura de los informes del sector privado de sus respectivos países.

Los informes de auditoría que divulga el sector público son en muchos casos más largos y detallados que los que se emiten en el sector privado. En la mayoría de casos van dirigidos sólo a un tipo de usuarios, el Parlamento u órganos legislativos. Estos informes super largos que elaboran actualmente algunos Tribunales de Cuentas de los países de la Europa continental, si son los únicos que se presentan, no consiguen el alcance que sería deseado, al llegar a muy pocos usuarios y, en la mayoría de casos, con demasiado retraso para que sean realmente útiles.

Se necesitan unos informes donde el auditor sea claro, objetivo y preciso, con un lenguaje que resulte entendible para el ciudadano, ya que éste debería ser el principal destinatario del informe. Aunque se entienda que los principales usuarios son los parlamentarios, estos no son más que simples ciudadanos sin una amplia formación al respecto, por lo que para que los informes sean entendibles y útiles para ellos, deben serlo para todo el mundo.

Tal como indica Dittenhofer (1996), la credibilidad de la auditoría descansa sobre la exactitud y objetividad del informe. Las opiniones, conclusiones y recomendaciones del auditor incluidas en el informe, son factores de juicio que transforman el informe en un instrumento de gestión, además de en un informe de un proceso de auditoría. Esencialmente, una buena auditoría debe ser reflejada en un buen informe de auditoría.

Según Dittenhofer (1996), las cualidades que deben tener los informes de auditoría en el sector público se pueden resumir en las siguientes, que generalmente han sido recogidas en las normas de

auditoría del sector público de la mayoría de países.

▲ **Objetividad e independencia del auditor**, donde las conclusiones han de estar respaldadas con una base y argumentos creíbles.

▲ **Fiabilidad y credibilidad.**

▲ **Convincente.** La descripción de los objetivos, alcance y metodología debe ser clara y hecha en términos concluyentes, los resultados deben ser identificados claramente basándose en criterios no controvertidos, y las recomendaciones deben ser prácticas, razonables y sin un coste excesivo.

▲ **Equilibrado.** La presentación debe ser justa y realista, el lenguaje constructivo y cuando haya circunstancias atenuantes deben ser descritas. Los temas inmateriales deben ser eliminados y no debe haber exageraciones en la descripción de los resultados y las conclusiones favorables deben ser descritas cuando sea apropiado.

▲ **Organización.** La estructura del informe debe ayudar al lector a asimilar fácilmente los puntos que el auditor desea enfatizar

▲ **Claridad.** Debe ser fácilmente entendido por los lectores.

▲ **Concisión.** La presentación debe realizarse de una forma económica, evitándose las descripciones no productivas, utilizándose pequeñas tablas, gráficos e ilustraciones cuando sea posible y dejando la información detallada para los apéndices.

▲ **Tono.** El tono debe ser positivo y constructivo, no debe haber ni crítica ni elogios, y los hechos deben ser descritos de manera objetiva.

En España, la Comisión de Coordinación de los Organos Públicos de Control Externo del Estado Español publicó en 1992 los "Principios y Normas de Auditoría del Sector Público", indicando en sus normas referentes a los informes que:

a) El informe de auditoría debe presentarse **en forma debida**. Se presentarán por escrito y el lenguaje que se utilice será claro y uniforme, el mensaje será conciso y los hechos se presentaran de forma objetiva.

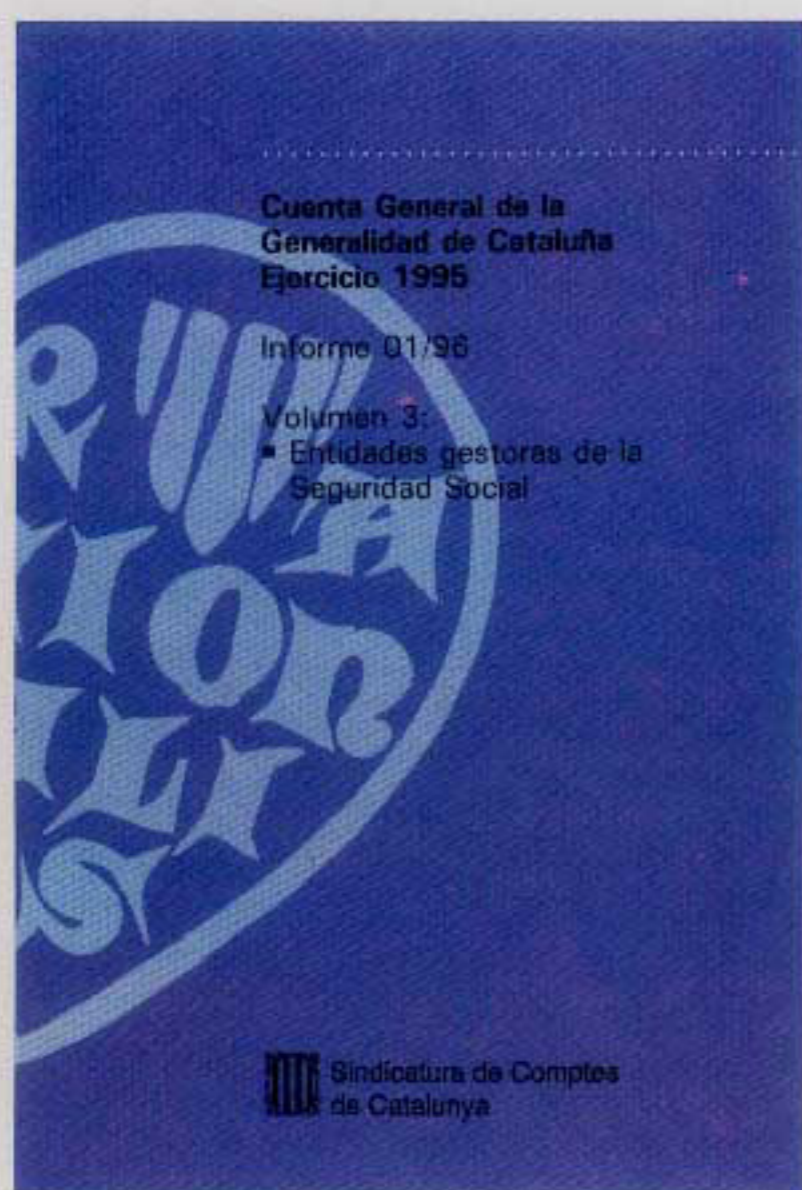
b) El informe se entregara a los destinatarios **oportunamente**.

c) El informe debe prepararse **adecuadamente**, conforme con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Se deberá adaptar a la realidad del sector publico y al contenido de las presentes normas. También se presentarán manifestaciones por escrito del ente auditado.

d) **Contenido mínimo** del informe. El informe deberá recoger, como contenido mínimo: el titulo, la identificación de los destinatarios a los que vaya dirigido, una descripción clara de las razones de la fiscalización, sus objetivos, alcance y normas de auditoría aplicadas, comentarios sobre cuestiones e incidencias relevantes, la opinión o conclusión, las recomendaciones, en su caso, la fecha y la firma del auditor.

e) **Publicidad.** Los informes se publicaran en función de la normativa que se aplique a cada órgano de control externo. La misma norma indica que "cuando las cuentas sean objeto de publicación, es recomendable que se reproduzca junto a ellas el informe de auditora".

Si comparamos las normas de los OCEX (1992) con las que emitió



recientemente la IGAE (1997) sobre la preparación, contenido y presentación de informes, observamos que la IGAE contempla más detalladamente el contenido de los informes financieros y la calidad de los informes, además de considerar más aspectos en el contenido mínimo de los informes de auditoría. Estos aspectos adicionales son: la evaluación del control interno, la observancia de la legislación, los logros más notables incurridos por la entidad, las consecuencias de no corregir fallos detectados, información sobre cuestiones que requieren un mayor trabajo, información relevante excluida por confidencialidad incluida en informe aparte y aspectos ampliados en anexo.

En el mismo sentido que la IGAE, la GAO en Estados Unidos también señala en sus normas de auditoría (Yellow Book, 1999) que se evaluará el control interno, presentando sus resultados o haciendo referencia al informe que contiene dicha información y se indicará si determinada información ha sido omitida por razones de seguridad. También indica que para los informes de auditoría operativa se pre-

sentará una lista de temas para mayor estudio

En cuanto al Tribunal de Cuentas español, sus normas internas de fiscalización (aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas con fecha 23 de enero de 1997) regulan en sus normas 136 a 155 el contenido mínimo de los informes, los cuales coinciden en la mayoría de aspectos con las normas de auditoría de la IGAE (Cubillo, 1999).

### 3. Cómo deberían ser los informes de auditoría del sector público

Aunque la mayoría de países recogen en sus normas de auditoría del sector público las características indicadas anteriormente, no todos los informes que emiten los órganos de control externo se adecuan a ellas.

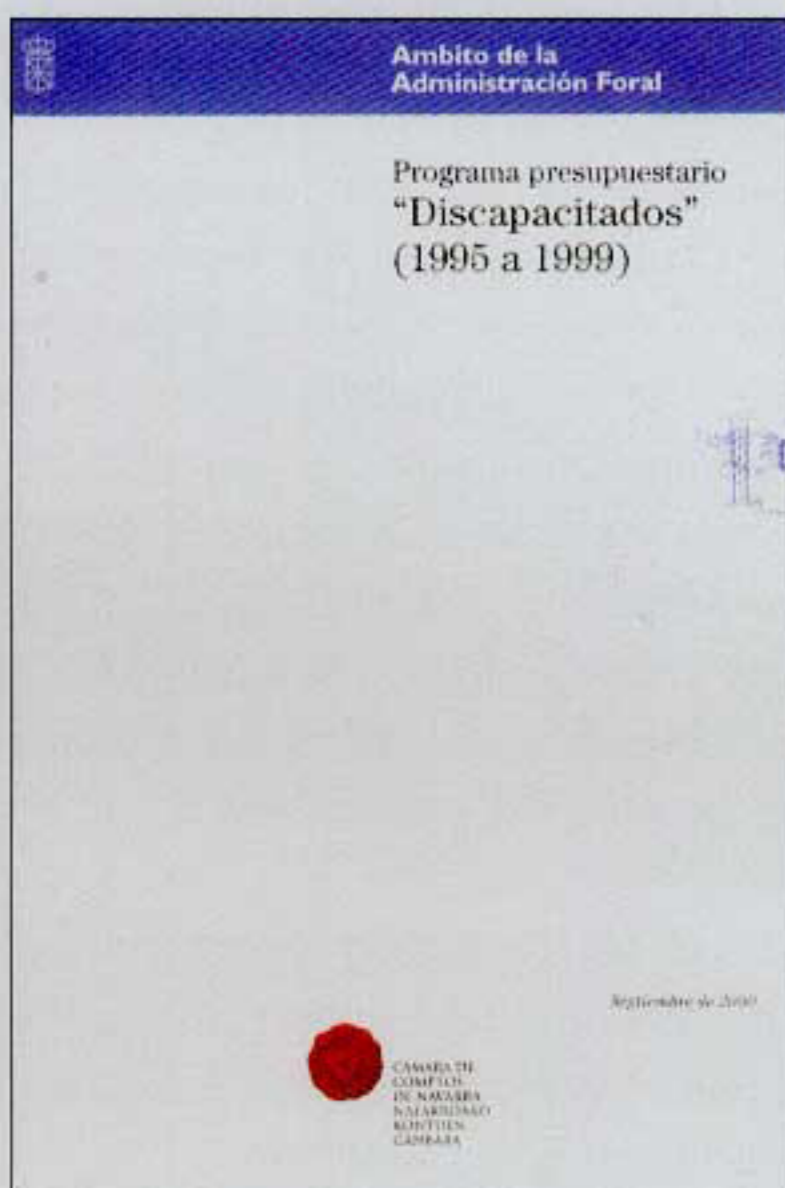
Aquellos países, como España, donde se elaboran informes largos y poco entendibles, deberían seguir los pasos de aquellos países que emiten informes más sencillos. Si los informes del sector público fueran similares a los del sector privado, tipo (A), se facilitaría bastante su comprensión, debido básicamente a la familiaridad que tendrían con el formato gran parte de los usuarios. Sin embargo, creemos que deben contener algo más, ya que la información contenida en los estados financieros suele ser mayor en el sector público, además de tener un impacto diferente entre los usuarios. Los ciudadanos están más alejados de las administraciones públicas que los accionistas de una empresa privada, y en este sentido, el informe del auditor es del todo necesario, no sólo para analizar la fiabilidad de la información presentada, sino también para que puedan evaluar el estado de la entidad y de la

gestión llevada a cabo. Las entidades públicas no tienen que presentar sólo una bonita cuenta de resultados, ya que sus objetivos son mucho más amplios que los de las empresas privadas.

Un tipo de informe intermedio entre los del tipo (B) y los que emite la GAO para el gobierno federal de los Estados Unidos, sería el ideal. El trabajo del auditor se vería reflejado en un informe corto que se anexionaría a los estados financieros auditados, el cual sería desarrollado en un informe complementario que no debería exceder las 15 páginas. La emisión del informe corto ayuda al lector a conocer en términos generales la fiabilidad de los estados auditados, para posteriormente, si quiere detenerse y profundizar en ello, poder leer el informe complementario. Los informes actuales que se aproximan más al tipo propuesto son los de la Unión Europea, Canadá y los Estados Unidos, descritos anteriormente, si bien, hay que recordar que la Unión europea no adjunta los estados financieros auditados y en los Estados Unidos, toda la información está recogida en un único informe. La emisión junto con los estados financieros de un informe corto de auditoría no significa que no se emita de forma separada un amplio informe, tanto de la auditoría financiera como de la de legalidad y performance, así como todos aquellos aspectos que el órgano de control externo encuentre oportuno.

Respecto a los contenidos del informe, éste debería contener, aunque dejando siempre al criterio del auditor incluir mayor información para una mejor comprensión:

- Título.
- Los destinatarios.
- Los estados e información auditada.





- El objetivo.
- Las responsabilidades en la elaboración de la información y en la auditoría.
- Descripción del alcance y proceso de la auditoría, así como las normas de auditoría aplicadas.
- Referencia a las normas contables y legales que afectan a la información presentada.
- Comentarios y recomendaciones más relevantes.
- Control interno.
- Opinión.
- Fecha y datos del auditor.

Respecto a la **opinión**, recomendamos que se dé opinión sobre la fiabilidad de la información, sobre la legalidad de las operaciones realizadas, y si se ha llevado a cabo una auditoría operativa, que se indique brevemente los resultados de ésta. También consideramos bastante útil indicar la opinión que se dio en informes anteriores.

Los **comentarios, sugerencias, recomendaciones** y aspectos tales como los del **control interno** deberían mencionarse de forma breve e indicarse que se desarrollan en el informe complementario o en informes especiales.

Igualmente, podría ser de bastante utilidad el indicar si se han seguido y corregido las recomendaciones de **auditorías anteriores** y si las salvedades encontradas aún persisten o han sido corregidas.

En cuanto al **informe complementario**, incluiría el desarrollo de las incidencias más relevantes, así como los comentarios y recomendaciones del auditor. En él, es también importante indicar las cuestiones que requieren un estudio más profundo y aquellas que se han de-

## *La utilización de empresas para la prestación de servicios públicos no debe implicar en ningún caso una disminución de la transparencia y control de la gestión pública*

sarrollado en otros trabajos del órgano auditor.

También consideramos muy útil que al final del informe se presenten las **respuestas de la entidad** explicando su versión de las salvedades encontradas, ya que con ello, se tiene un mejor conocimiento de las causas y voluntad de los gestores en su intención de mejora.

Hemos de indicar que los informes de auditoría de las empresas públicas deberían incluir al menos los mismos párrafos que cualquier entidad pública. Deberían mencionarse los aspectos de legalidad y realizarse auditorías de gestión. No es coherente, por ejemplo, que deban realizarse auditorías de gestión de los servicios públicos, si estos se realizan por la propia administración, no ocurriendo lo mismo si estos servicios se prestan de forma descentralizada. La utilización de empresas para la prestación de servicios públicos no debe implicar en ningún caso una disminución de la transparencia y control de la gestión pública.

Para finalizar, queremos señalar que el principal problema en la actualidad en muchos países no es la emisión de un informe que no se adecue a las necesidades, sino la no-realización de auditorías externas independientes y si éstas se realizan, la escasa difusión del informe.

La falta de auditorías externas, por ejemplo, como es el caso de los

ayuntamientos españoles, se podría solucionar con la ayuda de auditores privados, como ya hacen algunos países. En estos casos, claro está, su trabajo sería menos amplio que el de un órgano de control externo y podría limitarse sólo a la elaboración del informe corto. Igualmente, en aquellos casos donde no se realizan de forma habitual auditorías externas, también se deberían elaborar dichos informes cortos (y convenientemente información complementaria) por los auditores internos que realizan las auditorías a posteriori (sería el caso de los interventores en los ayuntamientos españoles), y adjuntarse a los estados financieros.

Respecto a la necesaria difusión del informe (la mayoría de veces la escasa difusión se debe a la falta de difusión de los estados que emiten los diferentes gobiernos) citaremos las Normas de Auditoría del Sector Público de los OCEX (1992):

"Cuando las cuentas sean objeto de publicación, es recomendable que se reproduzca junto a ellas el informe de auditoría. Cuando existan circunstancias que dificulten o impidan esta práctica, deberá señalarse al menos si las cuentas han sido o no objeto de fiscalización, y en caso afirmativo, el nombre del órgano auditor, la fecha de su informe y la indicación de si se denegó o se emitió una opinión, y en este caso si ésta fue positiva o negativa, con las salvedades incorporadas" ■