

Auditoría privada y entes locales: posibilidades y límites a su actuación

Pedro Vicente Briega Villarrubia

Interventor-Tesorero de Administración Local

Técnico de Auditoría en la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha

La normativa vigente reserva el control de la gestión económico - financiera de los Entes Locales a la Intervención del propio Ente Local y al Tribunal de Cuentas y OCEX autonómicos. Por ello, cualquier actuación de auditoría que vaya a efectuar una empresa o un auditor profesional, salvo en el supuesto de Sociedades dependientes de los propios Entes Locales, debe limitarse a lo que Francisco Bosch i Ferre⁽¹⁾ denomina "funciones coadyuvantes" en el control económico-financiero del Ente Local. Se trataría de funciones o actuaciones de colaboración, apoyo o ayuda a los órganos y

entes mencionados y, en todo caso, a iniciativa suya o con su conformidad.

Sin embargo, en la realidad algunos ayuntamientos convienen la realización de auditorías privadas al margen de la voluntad de los órganos y entes a los que la Legislación de Régimen Local reserva la función de control, ignorando que ya existe alguna declaración judicial de nulidad (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 18-2-97) del acuerdo municipal que, olvidando la reserva del control legalmente establecida, confía funciones de auditoría externa a una empresa privada.

Este artículo tiene como objetivo analizar los supuestos y condiciones previstos en la norma para que sea posible la participación, casi siempre

coadyuvante, de una auditoría privada en el control de la actuación económico-financiera de un Ente Local.

1. El control interno de los entes locales

El artículo 92.3 de la Ley 7/85, de 2 de Abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local configura el control interno como una función pública necesaria en todas las corporaciones locales y la reserva a los funcionarios con habilitación nacional que ejerzan la función de intervención.

Esta reserva de funciones se concreta en la atribución al órgano interventor de la responsabilidad y dirección de todas y cada una de las actuaciones de control interno en el ente local. Pero, al mismo tiempo, la propia Ley 39/88, de 28 de Diciembre, Reguladora de las Ha-

(1) BOSCH I FERRE, F., "Auditoría y control financiero en el sector público local" en Mañez Vindel G. et al., "Hacia un sector público moderno: sistemas de control", Madrid: Price Waterhouse, 1995, pags. 179-218.

ciendas Locales (en adelante LRHL) recoge determinados supuestos en los que el órgano interventor puede servirse de colaboración externa que en ocasiones podrá ser prestada por auditores privados.

Con carácter general, el artículo 203 habilita a los funcionarios encargados de ejercer la función interventora y el control financiero para que soliciten de quien corresponda cuando la naturaleza del acto, documento o expediente que deba ser intervenido lo requiera, los informes técnicos y asesoramientos que estimen necesarios.

El ejercicio de la función interventora se manifiesta en las modalidades que se recogen en el artículo 195.2 de la LRHL (crítica o previa, formal y material del pago y la de comprobación de las inversiones y subvenciones).

Es difícil imaginar supuestos de colaboración externa en la intervención del pago, tanto formal como material. Un supuesto de apoyo externo a la función interventora, que comparte caracteres propios de la fiscalización previa y la material, es el que se ha dado en algún ayuntamiento (se trata casi siempre de municipios de elevado presupuesto) en el que ha de tramitarse un reconocimiento extrajudicial de créditos, de elevada cuantía, que se efectuaron prescindiendo de cualquier procedimiento y de todo tipo de control previo. Ante el trabajo necesario para comprobar, caso por caso, la efectividad de las prestaciones, se ha considerado conveniente encomendar a una empresa auditora la realización de las verificaciones pertinentes para facilitar la

tarea de fiscalización del reconocimiento que corresponderá, en todo caso, a la Intervención. Parecida ayuda puede prestarse también en la comprobación de la aplicación de las subvenciones otorgadas por un Ayuntamiento que el artículo 195.2d) de la LRHL reserva también a la Intervención.

Existe otra posibilidad cuando el artículo 200 de la LRHL, al regular la sustitución de la fiscalización previa y plena por la limitada en los gastos y la toma de razón en contabilidad de los ingresos, habla de actuaciones posteriores basadas en "técnicas de muestreo o auditoría". En estas actuaciones posteriores de comprobación la Intervención puede fijar previamente las directrices a seguir en los trabajos de auditoría y, posteriormente, ser desempeñados por un auditor privado aunque, en último término, sean jurídicamente atribuibles al Interventor.

En el caso del control financiero, reservado también a la Intervención del ente local en cuanto manifestación del control interno, el artículo 201.3 de la LRHL se remite a las normas reguladoras de la auditoría pública contenidas actualmente en la Resolución de la I.G.A.E. de 1 de Septiembre de 1998 (B.O.E. de 30 de septiembre) que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público.

Dentro de estas normas, la 4.1, que regula la cualificación del sujeto auditor, contempla la posibilidad de incorporar al equipo de auditoría pública personal procedente del ámbito privado. Esta posibilidad ha sido prevista, por ejemplo, por las Bases de Ejecución del

Presupuesto en vigor del Ayuntamiento de Toledo que en el artículo 65, dedicado al control financiero y de eficacia, su número 3 declara que estos se realizarán "por procedimientos de auditoría, de acuerdo con las normas de auditoría del sector público" pudiéndose solicitar, previo informe de la Intervención y bajo su superior dirección, la colaboración de auditores externos.

Al tratar el control financiero, es necesario recordar que el propio artículo 201 de la LRHL le asigna un ámbito más amplio que el que corresponde a la función interventora ya que además de a las Entidades Locales y a sus Organismos Autónomos se extiende también a las Sociedades Mercantiles de ellas dependientes. Solo en el supuesto de estas últimas puede darse una auditoría externa privada al margen de la Intervención del Ente Local, Tribunal de Cuentas y Órganos Autónomos, pero únicamente en lo que respecta a la verificación de las cuentas anuales (en la misma forma que una Sociedad Mercantil sin dependencia de un ente público) tal y como señaló el I.C.A.C. en respuesta a una consulta resuelta en 1990⁽²⁾.

Debe advertirse, no obstante, que esta auditoría de las cuentas anuales no puede entenderse como una revisión del control financiero que realiza la Intervención ya que el propio ICAC, en la resolución citada, se ha preocupado de seña-

(2) Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas número 3. Diciembre de 1990.



lar que la auditoría anual de las cuentas de una Sociedad dependiente de un ente público no debe interferir el control interno o externo que por ley les corresponde.

II. El control externo

El último artículo de la LRHL, el 204, encomienda el control externo al Tribunal de Cuentas y a los entes públicos creados por las Comunidades Autónomas para realizar esta función. Sin embargo y al igual que ocurriera con el control interno, hecha la reserva, tanto la legislación reguladora del funcionamiento del Tribunal de Cuentas, a la que expresamente se remite la LRHL, como la propia de los OCEX van a posibilitar que sujetos auditores privados coadyuven en la función del control que aquellos ejercen sobre los Entes Locales.

II.1. El control externo por el Tribunal de Cuentas

Para determinar el alcance del control externo que corresponde ejercer al Tribunal de Cuentas el artículo 204 de la LRHL se remite a la propia Ley Orgánica 2/82 y a la Ley de Funcionamiento del Tribunal,

actualmente Ley 7/88 de 5 de Abril. En concreto, la Ley 2/82 establece en su artículo 7.4 que el Tribunal puede comisionar a expertos, con titulación adecuada, con el fin de realizar inspecciones, comprobaciones y emisión de informes, manifestaciones todas de la función de control externo atribuido al propio Tribunal de Cuentas sobre las entidades que integran el sector público.

La intervención de estos expertos se concibe como una mera colaboración o ayuda en la potestad de control que corresponde, en todo caso, al Tribunal. Así, el artículo 7.4 habla literalmente de "comisionar", no de delegar aquellas funciones que la Constitución, en primer lugar, y la Ley, posteriormente, reservan al Tribunal de Cuentas. Se trataría pues de una mera colaboración concreta en la realización de actuaciones de inspección, revisión o comprobación que, en ultimo extremo, son jurídicamente atribuibles al ente que comisiona.

II.2. El control por los OCEX

La mayoría de las Leyes y Reglamentos que regulan el

régimen interno y el funcionamiento de los OCEX (Consejo de Cuentas de Galicia, Cámara de Comptos de Navarra, Audiencia de Cuentas de Canarias, Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, Cámara de Cuentas de Madrid) recogen la posibilidad de convenir actuaciones de control externo, también cuando se ejercite sobre entes locales, con empresas o auditores privados. La regulación de esta posibilidad comparte dos requisitos comunes como son el de circunscribir el objeto de la auditoría privada a actuaciones concretas (con el fin de impedir en la práctica una despublificación de la actividad del control externo) y la de exigir una determinada capacidad al sujeto privado auditor que vendrá determinada por la inscripción en el registro oficial correspondiente.

II.3. Especial referencia a la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha

El artículo 25 de la Ley 5/93 de 27 de Diciembre de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha establece:

"Para actuaciones específicas la Sindicatura de Cuentas podrá con-

tratar con profesionales censados en el registro Oficial de Auditores de Cuentas, o miembros de los respectivos Colegios Profesionales”.

La previsión del artículo 25 de la Ley es desarrollada por el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la propia Sindicatura de 22 de Julio de 1994 que en su artículo 96 faculta al Síndico de Cuentas para comisionar a expertos (tengan o no la condición de funcionarios pero siempre con titulación adecuada) para que realicen cualquier tipo de actuación auditora de carácter material.

La propia ley contempla un último supuesto, previsto para hacer frente a las primeras actuaciones fiscalizadoras cuando todavía no había sido seleccionado el personal de auditoría propio de la Sindicatura de Cuentas. Se trata de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 5/93 en la que se establece que la Sindicatura, en tanto que no dispusiera de su propio personal y para el cumplimiento de sus funciones de control externo, podía contratar Censores Jurados de Cuentas o Auditores de reconocida capacidad técnica que no tuvieran relación directa ni indirecta con el ámbito de actuación que se les encomendase. Se trata, evidentemente, de una previsión coyuntural, que ha perdido su virtualidad desde el momento que la Sindicatura de Cuentas dispone de su propio personal, pero que he querido traer a colación como un ejemplo más de esa actuación coadyuvante de auditores privados en funciones esencialmente públicas.

III. Las actuaciones preparatorias del contrato de consultoría y asistencia

El artículo 206 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por R.D. Legislativo 2/2000, de 16 de Junio, al enumerar las categorías de los contratos de consultoría y asistencia, a efectos de su publicidad comunitaria, incluye en el número 9 a los contratos de “contabilidad, auditoría y teneduría de libros”.

Las actuaciones preparatorias de este tipo de contratos tienen relación directa con el tema central de este artículo ya que el artículo 202 exige que en el expediente de contratación figure un informe en el que se justifique la insuficiencia, falta de adecuación o inconveniencia de ampliación de los medios personales con que cuente la Administración para cubrir las necesidades que han de ser satisfechas con el contrato.

Teniendo en cuenta la reserva que existe de las funciones de control interno y externo, entiendo que difícilmente se podrá aportar el informe exigido cuando la actuación auditora no tenga por finalidad colaborar o coadyuvar en la función de control. Por el contrario, cuando los funcionarios encargados de la Intervención precisen y requieran una concreta colaboración en uso de la posibilidad ofrecida por el artículo 203 de la LRHL y, además, no se considere conveniente proceder a una ampliación de medios personales, no existirá inconveniente alguno para aportar el informe exigido por el artículo 202 del Texto Refundido de la Ley de Contratos.

Conclusiones

A juicio de quien suscribe el presente artículo la participación de una empresa o un auditor profesional en el control económico-financiero de un ente local es una posibilidad prevista actualmente por la Ley en tres supuestos. El primero tiene lugar cuando el interventor, a iniciativa propia o de los órganos de gobierno, admite la colaboración de un sujeto externo en la realización del control interno del Ente Local que la propia ley le reserva. En el segundo caso, bien el Tribunal de Cuentas, bien cualquiera de los OCEX cuando su normativa propia lo permita, encomiendan la práctica de actuaciones concretas de control externo sobre el ente local, actuaciones que les serán jurídicamente atribuibles. En el último caso, como ya señaló el ICAC, las cuentas anuales de una Sociedad dependiente del Ente Local son auditadas, en los términos previstos por la legislación mercantil, por auditores privados sin que esta auditoría interfiera el control que ejerce la Intervención, el Tribunal de Cuentas o los OCEX.

Finalmente, no cabe la posibilidad de que una Corporación Local, por su cuenta, contrate una auditoría privada para que lleve a cabo cualquier actuación revisora de su gestión económico-financiera ya que o bien necesita la conformidad del órgano interventor o bien, si desea que se realice un control externo de la misma, debe respetar la reserva que, de dicho control, establece el artículo 204 de la LRHL en favor del Tribunal de Cuentas y los OCEX ■