

EL CLAROBSCUR DE LA REGULACIÓ DE L'AUDITORIA EN LA LLEI ESPECIAL DE BARCELONA

Antonio Muñoz Juncosa

Interventor general

Ajuntament de Barcelona

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

Sumari: 1. Introducció; 2. Evolució històrica de l'auditoria; 3. L'auditoria pública; 4. Normes de l'auditoria; 4.1. Regulació a Espanya; 4.2. Normes d'auditoria del sector públic; 5. La Llei 1/2006, del 13 de març.

1. INTRODUCCIÓ

L'objectiu del treball és fer una anàlisi de la regulació de l'auditoria en la Llei especial de Barcelona.

Si bé d'una banda es reconeix el caràcter pioner de la regulació de la Llei especial de Barcelona, de l'altra es tracta d'una regulació deficient del contingut de l'auditoria.

La Llei ignora que a Espanya l'auditoria pública és una manifestació de control. L'auditoria privada se centra en la revisió i verificació de comptes anuals i altres estats financers o documents comptables. Per contra, l'objectiu de l'auditoria pública és la verificació sistemàtica *post facto* de l'activitat econòmica financera del sector públic de l'Administració pública. Aquesta és la raó per la qual les auditories públiques han estat encomanades als membres dels òrgans de control intern; perquè es consideren una qüestió addicional del control intern.

En qualsevol cas, ha estat superada per regulacions posteriors.

La Llei 1/2006, del 13 de març, per la qual es regula el règim especial del municipi de Barcelona (LEB), dedica la secció IV, «Fiscalització i auditoria», del capítol IV, «Planificació econòmica, pressupost i despesa pública», al sistema de control intern de l'Ajuntament de Barcelona.

Regula el control intern d'una manera més aviat tosca, però cal reconèixer-li un mèrit: introdueix, per primera vegada, l'obligació d'auditar els comptes de les administracions públiques locals a Espanya i és el precedent clar del Reial decret 424/2017.

El seu caràcter pioner queda enfosquit per la tècnica deficient de la redacció de la Llei, que, a més a més, té l'agreujant de ser una llei aprovada tres anys després de la Llei 47/2003, del 26 de novembre, general pressupostària (LGP), que va clarificar i sistematitzar les formes del control intern diferents de la funció interventora, per la qual cosa el legislador de la Llei especial de Barcelona tenia totes les dades per a fer una sistemàtica adequada.

Potser la crítica principal és que el concepte d'*auditoria*, en si mateix, no és un concepte de dret intern. L'auditoria és una activitat enormement reglada i que està sotmesa a les Normes internacionals d'auditoria, que la Unió Europea ha assumit com a pròpies i, per tant, en un text legislatiu s'ha de fer servir amb una cura especial, perquè una auditoria no és res més que allò, si volem utilitzar amb propietat el terme, que defineixen les Normes internacionals d'auditoria.¹ La LEB ho compleix, això? Intentarem veure-ho.

Per què són importants aquestes normes? El propòsit principal i més bàsic d'un informe d'auditoria és expressar una opinió sobre la informació financera proporcionada per una empresa, en particular, sobre si els estats financers es preparen de manera veraç per a donar la imatge fidel de la seva situació econòmica i es presenten d'acord amb els estàndards comptables.

Un informe d'auditoria afecta i interessa a la mateixa empresa, principalment als seus directius. Però la confiança en els comptes també afecta tercers. Diferents tipus de persones poden tenir diferents tipus de necessitats de l'empresa i diferents tipus de relacions amb l'empresa.

Els empleats, els propietaris, els possibles inversors i tota mena de parts afectades, estan interessats que els comptes siguin revisats per professionals de la comptabilitat i estiguin d'acord amb la situació financera de l'empresa reflectida en els comptes.

La confiança que l'empresa mereixi serà definida pel compliment estricte de les normes d'auditoria per part de l'auditor, ja que els treballs es fan segons els estàndards internacionals.

També hem de dir que a Espanya les auditories públiques es fan d'acord amb els estàndards internacionals.

És exactament el mateix en el cas de les auditories públiques?

Podem respondre afirmativament que l'objectiu és el mateix: expressar una opinió sobre la informació financera, igual que succeeix en l'auditoria privada. Per tant, la nostra resposta serà la mateixa.

Encara que, si parlem d'auditoria pública, hi ha diferents col·lectius preocupats i aquesta serà una qüestió central. Hem de tenir en compte un tipus molt rellevant de part interessada, a més dels referits anteriorment; és a dir, els poders executiu i legislatiu, i la part interessada més rellevant, els ciutadans.² Aquest nombre més elevat d'interessats implica, com veurem posteriorment, que l'auditoria pública tingui un àmbit d'actuació més ampli que no pas l'auditoria privada.

2. EVOLUCIÓ HISTÒRICA DE L'AUDITORIA

Els primers passos de l'auditoria, en la seva concepció moderna, comencen amb l'adveniment de la revolució industrial en el període 1840-1920 al Regne Unit.³

1. A. VIDE MUÑOZ JUNCOSA, «The framework of public audit in Spain», *Review of International and European Economic Law*, vol. 1, núm. 2 (octubre 2022), p. 121-122.

2. Lluís MATA I REMOLINS i Antonio MUÑOZ JUNCOSA, *La reforma de la comptabilitat de l'Administració local*, Barcelona, Escola d'Administració Pública de Catalunya, 2005, p. 69.

3. Derek MATTHEWS, *A history of auditing*, Milton Park, Taylor & Francis Group, 2006, p. 4 i seg.

Així, el 1844 es va aprovar la Llei de societats anònimes britànica, que establia l'obligació dels administradors de portar comptes verços i nomenar auditors per a revisar els comptes de l'empresa.⁴

La tradició auditora espanyola, a diferència de l'anglosaxona, és recent.

Podem considerar com a precedent l'actual regulació de l'auditoria de comptes, l'article 108 de la Llei de societats anònimes del 1951, que va introduir la figura de la censura de comptes en el dret espanyol, si bé amb un abast molt més limitat i al marge de principis bàsics de l'activitat d'auditoria tal com la concebem actualment. Aquesta llei, que és considerada com un dels grans avenços del nostre dret mercantil, no ho és tant en matèria de revisió de comptes, però sí que es pot considerar un pas important.⁵

Tot i això, la similitud amb la regulació de l'auditoria de comptes s'acaba en el simple fet de l'establiment de la necessitat d'una verificació dels comptes de la societat anònima, encara que amb un sistema radicalment diferent del que estableix la normativa avui vigent.⁶

L'existència d'aquests accionistes censors no implica la verificació dels estats comptables per un professional independent ni informar ningú extern a la companyia, ja que en aquest cas el legislador no cerca l'informe d'un tercer, sinó que es tracta d'un soci de l'empresa, suposant que el seu interès coincidirà amb el de la resta de consocis, i perquè això sigui així i per a evitar una possible afinitat amb els administradors, no podrà pertànyer al consell d'administració. Com assenyala Garrigues, la seva finalitat és bàsicament informar els accionistes, que, si tenen una major i millor informació sobre la veracitat de les dades comptables, podran deliberar amb un millor coneixement de causa a la junta general.⁷

L'entrada d'Espanya a la Unió Europea va canviar completament la situació. L'adaptació del dret mercantil a la normativa comunitària va implicar, entre altres qüestions, l'aprovació de la Llei 19/1988, d'auditoria de comptes, i el desenvolupament reglamentari posterior el mateix any.

Les regles d'auditoria han evolucionat amb el temps. La Directiva 2014/56/UE del Parlament Europeu i del Consell, del 16 d'abril del 2014, va modificar la Directiva 2006/43/CE, i ambdues tenen incidència en matèria d'auditoria.

A Espanya, la Llei 22/2015, del 20 de juliol, d'auditoria de comptes, ha transposat el que disposa la Directiva 2014/56/UE en substitució de la Llei 19/1988. Les disposicions de la Llei d'auditoria s'amplien en el Reial decret 2/2021, del 12 de gener.

La definició legal d'*auditoria de comptes* es troba en l'article 4 de la Llei 22/2015. Aquesta és la definició comuna: consisteix a verificar els comptes per a determinar si expres-

4. Azham Md. Ali LEE TECK-HEANG, «The evolution of auditing: An analysis of the historical development», *Journal of Modern Accounting and Auditing*, vol. 4, núm. 12 (desembre 2008) (núm. de sèrie 43).

5. No obstant això, la figura va rebre moltes crítiques de la doctrina. Vegeu: Fernando VIVES RUIZ, «El derecho contable en el siglo XX», a Luis LÓPEZ GUERRA *et al.*, *El derecho español en el siglo XX*, vol. 3, *Derecho privado*, Barcelona, Marcial Pons, 2003, p. 257.

6. Vegeu Fernando Vives Ruiz, «El derecho contable en el siglo XX», a Luis María López Guerra (coord.), *El derecho español en el siglo XX*, vol. 3, *Derecho privado*, Madrid, Marcial Pons, 2003, p. 260.

7. Joaquín GARRIGUES, *Curso de derecho mercantil*, 7a ed., tom I, Barcelona, Servei de Publicacions de la Universitat Autònoma de Barcelona, 1976, p. 515.

sen la imatge fidel dels actius, la situació financera i els resultats de l'entitat auditada, d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que sigui d'aplicació. Aquesta definició és adequada també per al sector públic. Tots dos sectors, doncs, comparteixen regulació i propòsit.

La Llei 22/2015 fa una menció específica de les auditories del sector públic en la seva disposició addicional segona. D'una banda, la disposició imposa el deure d'auditar els comptes anuals de les empreses comercials estatals amb igualtat de condicions que les empreses privades; d'altra banda, exclou l'auditoria pública de l'objecte de la llei.

L'article 2.2 de la mateixa Llei 22/2015 assumeix la necessitat de consonància de les normes d'auditoria espanyoles amb les internacionals:

2. Las normas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente. Se consideran normas de auditoría las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría

A estos efectos, se entenderán por normas internacionales de auditoría las normas internacionales de auditoría, la norma internacional de control de calidad y otras normas internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas regulada en esta Ley.

3. L'AUDITORIA PÚBLICA

Els èxits obtinguts en l'aplicació de l'auditoria al món societari van propiciar el seu trasllat a l'àmbit públic, encara que, això sí, va caldre introduir determinades modificacions per a adaptar-la a les característiques peculiars dels ens públics, entre les quals es poden esmentar com a més significatives la submissió al principi de legalitat, l'absència d'ànim de lucre, diferents criteris de presa de decisions, etc.

El control intern és un dels elements clàssics del funcionament de les administracions públiques espanyoles i l'auditoria és l'única de les manifestacions del control intern a les administracions, recollides per la Llei 47/2003, del 26 de novembre, general pressupostària (LGP), que inclou tant una pràctica com una definició legal equivalent a l'àmbit del sector privat.

La diversificació de les formes d'actuació de l'activitat estatal, que s'adapta a formes privades, segons Martínez Lago, és el que porta a la introducció de l'auditoria al sector públic.⁸

Així com la funció interventora és una tècnica pròpia del sector públic i sense comparació fora d'aquest, i el control financer, encara que s'utilitzi en el terreny privat, no té una regulació legal o reglamentària al marge de la pública, i són normes pròpies de les organitzacions dictades per la direcció, per contra, l'auditoria va tenir suport legal en el món mercantil

8. Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, *Manual de derecho presupuestario*, La Corunya, Colex, 1992, p. 312.

molt abans que en el públic, que va copiar el que es feia en el món privat, on l'exercici de l'auditoria estava enormement estès a l'àmbit empresarial en una gran quantitat de països, amb exigència legal o sense de la seva pràctica. És la diversificació de les formes d'actuació de l'activitat estatal, que s'adapta a formes privades, segons Martínez Lago, el fet que porta a la introducció de l'auditoria en el sector públic.

Però l'auditoria pública i la privada no comparteixen només el *modus operandi*, sinó també alguns àmbits normatius.

L'auditoria pública té l'origen en la privada, de la qual és deutora,⁹ encara que, com afirma Díaz Zurro, no se'n pot considerar una còpia mimètica.¹⁰

Tot i això, els primers passos de l'auditoria pública a Espanya són més semblants a la censura de comptes que a la censura d'auditoria. No es tracta d'una revisió independent per a transmetre a la societat informació i confiança, sinó d'una revisió per a la tranquil·litat de l'organització i dels interessats en controlar-los.

Podem veure, *prima facie*, que a Espanya l'auditoria pública té un abast més ampli que l'auditoria de comptes prevista en la Llei 22/2015. L'auditoria privada se centra en la revisió i verificació, quasi en exclusiva, dels comptes anuals i altres estats financers o documents comptables. Per contra, l'objectiu de l'auditoria pública és la verificació sistemàtica, *ex post*, de l'activitat econòmica i financera del sector públic de l'Administració pública. Per tant, la intenció del legislador ha estat ampliar l'abast objectiu de l'auditoria pública més enllà de la mera revisió comptable.

També hi ha un ventall subjectiu més ampli d'entitats que cal auditar, conseqüència de la major varietat de tipologies d'ens en el sector públic.

Ens centrarem en les tres principals diferències existents, al meu entendre, entre les dues branques de l'auditoria a Espanya.¹¹

La primera diferència és la percepció de l'auditoria. A Espanya, l'auditoria pública, encara que en l'extensió amplia del concepte, es considera principalment un instrument per a verificar el funcionament economicofinancer del sector públic¹² i un element de control intern, i, per tant, la llei permet que l'auditoria pública accedeixi a tota mena d'entitats públiques on no arribin altres modalitats de control intern.¹³

Aquest punt de vista és primordial en la normativa espanyola i connecta amb la segona de les grans diferències existents entre l'auditoria d'entitats privades i la d'ens públics. Bàsicament, es resumeix en la necessitat de valorar el compliment de la llei i dedicar-hi més atenció en l'informe de control intern, amb un èmfasi especial en l'apartat de les recomanacions, per a

9. Mario Alberto GÓMEZ MALDONADO, «Determinando la auditoría pública», *Auditoría Pública*, núm. 51 (2010), p. 56.

10. Alicia DÍAZ ZURRO, «Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 35 (2004), p. 235.

11. A. MUÑOZ, «The framework of public audit in Spain», p. 120-138, esp. 135.

12. Mario GARCÉS SANAGUSTÍN, «La eficacia de la auditoria pública: el seguimiento de recomendaciones», *Partida Doble*, núm. 180 (2006), p. 94.

13. José Juan BLASCO LANG, «El control financiero y la auditoria pública en la nueva Ley general presupuestaria», *Revista Española de Control Externo*, vol. 6, núm. 18 (2004), p. 183.

garantir que l'auditoria pública és fonamentalment constructiva. Evidentment, el primer objectiu és la verificació de la realitat financera,¹⁴ però també té una importància cabdal verificar el compliment de les prescripcions legals a què estan sotmesos els ens públics.

Aquesta qüestió s'ha abordat en la comunicació *NIA-ES-SP 1250 - Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*.

Aquesta norma d'auditoria té l'origen en la *Norma internacional de auditoría (NIA) 250 (revisada) - Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, que a Espanya s'anomena NIA-ES 250 i que la NIA-ES-SP 1250 adapta per a l'aplicació al sector públic espanyol.

La legalitat és un dels principis rectors del control de l'activitat de gestió pública i, per això, l'adaptació de la norma per a l'auditoria privada a la pública imposa a l'auditor públic un esforç molt més exhaustiu a l'hora de comprovar el compliment de la legislació aplicable, que es tradueix en una menció expressa de l'informe d'auditoria de comptes encara que sigui una auditoria de comptes anuals.

Per tant, l'auditor del sector públic hi hauria de prestar una atenció específica, però sense que suposi un canvi substancial, sinó un afegit en l'abast de l'auditoria de comptes.

La mateixa norma assenyala que, tot i així, no es pot esperar que la comprovació de la legalitat que es fa durant el treball d'auditoria de comptes tingui la mateixa profunditat que en el cas d'una auditoria de compliment.

Tampoc no és exactament comparable amb l'enfocament que es té en l'àmbit de l'auditoria de comptes de les entitats públiques, que han de ser auditades per auditors inscrits en el Registre Oficial d'Auditors, per mandat de la legislació mercantil, i d'acord amb les normes tècniques d'auditoria de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) de l'Estat.

Sens perjudici del judici professional de l'auditor, les proves de compliment sobre la legalitat tenen normalment un major abast i, en conseqüència, el seu major efecte hauria de tenir-se en compte en l'informe d'auditoria, en el cas de les auditories del sector públic. En aquest sentit, els incompliments de la llei que no afecten la imatge exacta del subjecte auditat, però que no són irrelevants, han de ser inclosos en l'informe en l'apartat de requisits legals i reglamentaris.

A més, hi ha un element essencial influït per la gran importància del pressupost: d'acord amb l'article 46 LGP, són nuls de ple dret els actes administratius que incompleixin la limitació dels crèdits pressupostaris de l'Estat de despeses del pressupost.

La LAC fa una menció específica de les auditories del sector públic en la disposició addicional segona per a, d'una banda, recordar l'obligació de fer una auditoria dels comptes anuals a les societats mercantils públiques, igualtat que a les privades, i, de l'altra, per a excloure de l'objecte de la llei les activitats de revisió i verificació de comptes anuals, estats financers o altres documents comptables, i l'emissió dels informes corresponents, emesos pels òrgans de control públics.

14. Javier MEDINA GUIJARRO i Enrique ALVAREZ TÓLCHEFF, «La auditoría y la evaluación públicas, una función y una actividad similares con fundamento diferente», *Revista Española de Control Externo*, núm. 33 (2009), p. 22.

La definició legal d'*auditoria pública* es concreta en l'article 162 LGP:

La auditoría pública consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

Garcés Sanagustín destaca que l'auditoria pública, malgrat l'extensió àmplia que té el concepte, és sobretot un instrument de verificació del funcionament economicofinancer del sector públic.¹⁵

4. NORMES DE L'AUDITORIA

La pràctica de l'auditoria, perquè sigui acceptada com a tal des del punt de vista internacional, tornem a repetir, s'ha de fer d'acord amb unes normes que en regulen l'exercici, que en uns casos procedeixen d'organismes supranacionals, com ara la Unió Europea, i en d'altres, d'organitzacions que agrupen professionals del ram. Aquestes normes, de fet, venen a restringir la capacitat normativa dels estats, que en la resta de formes de control gaudeixen de llibertat reguladora. En aquest cas, si els estats volen que es pugui qualificar d'auditoria el treball dut a terme, cal que s'ajusti a aquestes normes. Tant l'auditoria pública com la privada exigeixen l'existència d'una *lex artis*, una sèrie de normes reguladores de la tècnica professional,¹⁶ que marqui les regles i pautes de comportament i que, d'una manera minuciosa, reguli les condicions de les persones que hi participin i el desenvolupament dels treballs i l'informe que han d'emetre, de manera que el receptor, qualsevol interessat o la societat en general puguin confiar en l'informe emès, ja que no oblidem que la confiança en els comptes també afecta tercers i que diferents tipus de persones poden tenir diferents tipus de necessitats en les empreses i diferents tipus de relacions amb l'empresa.¹⁷

Des de l'aprovació als Estats Units de la Llei Sarbanes-Oxley, les regles de l'auditoria s'han endurit, en general, a tots els països, com a resposta a escàndols econòmics que es van produir al començament del present segle i que van qüestionar profundament la pràctica de l'auditoria.

15. Per a Garcés Sanagustín, «l'auditoria pública, en l'extensió més àmplia que pot tenir un terme poli-sèmic com el de referència, ha de ser considerada abans que res com un instrument, fonamental però com a tal medial, de verificació del funcionament economicofinancer, del sector públic, destinat a comprovar que tant la comptabilitat com la gestió s'ajusten a les normes, principis i regles que parametrizen el bon comportament financer dels agents públics» (Mario GARCÉS SANAGUSTÍN, «La eficacia de la auditoría pública», p. 94).

16. A Espanya la Llei 12/2010 va introduir en la nostra regulació les normes internacionals d'auditoria. Vegeu M. Antonia GARCÍA BENAÚ, «El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España», *Revista Española de Control Externo*, núm. 52 (2016), p. 182.

17. A. MUÑOZ, «The framework of public audit in Spain», p. 120-138, <www.rieeel.com/index.php/rieeel/article/view/30>.

El títol I de la Llei Sarbanes-Oxley estableix un dels punts bàsics de la Llei: la constitució de la Junta de Supervisió de Signatures d'Auditoria o PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). És un organisme privat i sense ànim de lucre que té la competència de supervisar els treballs duts a terme per les firmes d'auditoria. També és un registre en què s'han d'inscriure tots els auditors els clients dels quals emeten títols que siguin admesos a cotització oficial als mercats de valors dels Estats Units.¹⁸

4.1. REGULACIÓ A ESPANYA

Ja hem vist que l'article 2 de la Llei 22/2015 assumeix la necessitat que l'auditoria de comptes es faci amb subjecció a les Normes internacionals d'auditoria.

En compliment d'aquesta previsió legal, a Espanya han regit les diferents normes tècniques d'auditoria que han estat publicades per l'ICAC.¹⁹ Aquestes normes eren, en alguns casos, coincidents amb les Normes internacionals d'auditoria, però en d'altres no.

Amb l'objectiu d'incorporar les Normes internacionals d'auditoria a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya, així com per a convergir envers la pràctica existent a la majoria dels estats membres que ja en tenen d'adaptades, l'ICAC ha publicat la Resolució del 15 d'octubre de 2013, per la qual es publiquen les noves normes tècniques d'auditoria, resultat de l'adaptació de les Normes internacionals d'auditoria per a aplicar-les a Espanya i obligatòries per al desenvolupament dels treballs d'auditoria de comptes referits als comptes anuals o estats financers corresponents a exercicis econòmics que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2014.

4.2. NORMES D'AUDITORIA DEL SECTOR PÚBLIC

El sector públic també ha sentit la necessitat d'elaborar unes normes que serveixin de guia en l'execució dels treballs dels auditors. Com en el camp privat, hi ha uns estàndards internacionals, que no són sinó una adaptació de les normes d'auditoria al sector públic, als quals busquen homologar-se les normes nacionals.

A Espanya, aquesta necessitat de regles i pautes que emmarquin el desenvolupament de l'activitat auditora també va ser resposta. Les primeres van ser les normes d'auditoria pública (NAP) dictades per la Intervenció General de l'Administració de l'Estat (IGAE) el 1983. Es van renovar per mitjà de la Resolució de la IGAE de l'1 de setembre de 1998, sobre les Normes d'auditoria del sector públic (NASP). El procés d'adaptació va culminar amb la Resolució de la IGAE del 25 d'octubre de 2019, per la qual s'aprova l'adaptació de les Normes

18. Virginia CORTIJO GALLEGU, «Impacto de la Ley Sarbanes-Oxley en la regulación del sistema financiero español», *Boletín Económico del ICE*, núm. 2907 (2007), p. 45.

19. Ricardo BOLUFER NIETO, «El control de la profesión de auditoría», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 18 (1996), p. 219, afirma que la importància de l'auditoria exigeix cert control i tutela de l'Administració.

d'auditoria del sector públic a les Normes internacionals d'auditoria emanades de la Federació Internacional de Comptadors (en anglès, International Federation of Accountants, IFAC), d'aplicació obligatòria als treballs d'auditoria de comptes duts a terme per les unitats funcionalment dependents de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat, així com pels auditors privats i les societats d'auditoria privades que siguin contractades, referits als comptes anuals que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2019.²⁰

5. LA LLEI 1/2006, DEL 13 DE MARÇ

Entrem ara al plantejament de la Llei 1/2006. La LEB introdueix l'auditoria de manera indirecta. Segons l'article 74 LEB:

La función de control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento económico-financiero de los servicios y se llevará a cabo mediante auditoría externa a las cuentas anuales individuales y consolidadas del Ayuntamiento, de sus organismos autónomos locales, de sus entidades públicas empresariales y de las Sociedades Mercantiles, sin perjuicio de las funciones que correspondan al Interventor.

L'article 73 LEB, després d'atribuir a la Intervenció General de l'Ajuntament la condició d'òrgan encarregat de la fiscalització, li confereix les funcions recollides en l'apartat 2 de l'article 214 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, (TRLRHL), no les de l'article 136 de la Llei 7/1985, del 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local (LRBRL), les dels municipis de gran població, i, en aquest cas, el legislador reconeix obertament la no comanda, almenys en exclusiva, a la intervenció del control financer, la regulació de règim del qual, que encara no està adaptada a la LGP del 2003, considera l'auditoria com un dels seus elements.

També es limita, d'entrada, l'objecte del control financer. Sembla que es vol circumscriure a l'estricta fet de comprovar el funcionament economicofinancer dels serveis i s'exclouen, intencionadament o no, la resta dels objectius del control financer, i gairebé en especial la comprovació del compliment de la normativa i les directrius que el regeixen i, en general, que la gestió s'ajusta als principis de bona gestió financera i, en particular, al compliment de l'objectiu d'estabilitat pressupostària i d'equilibri financer.

Quin sentit té aquesta exclusió quan els redactors de la LEB coneixien el contingut dels articles 157 i 162 LGP, que diferencien control financer i auditoria pública?

El més probable és que el que pretengui el legislador sigui establir una obligatorietat de l'auditoria anual dels comptes de l'Ajuntament i de les entitats que en depenen, encara que sigui de caràcter exclusivament financer, i no trobi una millor manera d'expressar-ho que anomenant aquesta obligació *control financer*, ja que en aquest moment el TRLRHL no parla d'auditoria.

20. Antonio MUÑOZ JUNCOSA, «La iniciación de la práctica generalizada de la auditoría pública en la Administración local», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 11 (abril 2023), secció «Análisis».

Ens trobem aquí, però, davant de l'únic cas en el dret positiu espanyol, en el moment de l'aprovació de la Llei, d'una administració pública territorial que està obligada legalment a sotmetre els comptes anuals a una auditoria externa, però amb un possible efecte col·lateral: la limitació del contingut del control a l'estreta llera marcada per l'article 74 LEB, que exclou les possibilitats restants.

Quin és el sentit de l'expressió «sens perjudici de les funcions que corresponguin a l'interventor»? El legislador pretén abandonar el sistema general de control per funcionaris públics i introduir una bretxa privatitzadora en l'exercici del control d'ens, fins i tot incardinats dins del sector públic administratiu?

Creiem que no. D'altra manera, no faria les remissions que fa la LEB al TRLRHL, i tampoc no podem prescindir que la LRBRL, que no oblidem que té caràcter de llei bàsica, en l'article 92 reserva a funcionaris amb habilitació de caràcter nacional l'exercici de les funcions de control intern, i ja hem vist que l'article 136 Constitució espanyola atorga al Tribunal de Comptes les funcions de control extern de tot el sector públic, a més de les pròpies de la Sindicatura de Comptes de Catalunya. Per tant, la solució no pot ser cap altra que la que més endavant comentarem: una auditoria merament financera, que no exclou les competències de l'interventor.

Aquí podem col·legir que o bé l'interventor, per la remissió que fa la LEB a l'article 214 TRLRHL, té les competències plenes per a l'exercici del control financer, encara que amb les limitacions que hem referit abans, perquè l'article 136 LRBRL no és aplicable a l'Ajuntament de Barcelona per l'exclusió que fa l'article 1.3 LEB del títol x LRBRL, o bé que les seves competències per al control financer es limiten, seguint la dicció del TRLRHL, a l'exercici del control financer, com a complement de la funció interventora, en aquells àmbits en què es duu a terme de manera prèvia limitada.

La LEB planteja, també, unes qüestions de competència realment singulars, ja que ens trobem davant del fet que dos òrgans diferents comparteixen una funció, un de cert, la Intervenció General de l'Estat, i un altre d'ignot, el qual, a més, no la podrà exercir per si mateix pel fet que la llei exigeix necessàriament que es faci per mitjà d'auditories externes, sense concretar si seran merament de regularitat comptable, de comptes anuals, de compliment o de quina mena, si bé, en referir-se als comptes anuals, tot sembla indicar que hauria de ser de comptes anuals.

El dubte sobre l'òrgan encarregat del control financer al marge de la Intervenció General de l'Estat queda esvaït per la clàusula residual de competències a favor de l'alcalde que estableix l'article 21.1s LRBRL, que afirma que corresponen a l'alcalde les competències que expressament li atribueixin les lleis i les que la legislació de l'Estat o de les comunitats autònomes assignin al municipi i no atribueixin a altres òrgans municipals; així doncs, l'òrgan encarregat del control financer no pot ser altre que l'alcalde.

Però, com hem assenyalat anteriorment, per a poder parlar amb propietat d'auditoria els treballs s'han de desenvolupar d'acord amb les normes d'auditoria.

En el moment d'aprovació de la LEB, les normes reguladores del desenvolupament i l'execució d'aquestes auditories es trobaven en la Resolució de la IGAE de l'1 de setembre de

1998, sobre les Normes d'auditoria del sector públic (NASP). Les NASP neixen amb vocació d'incloure la totalitat de les auditories, dutes a terme pels òrgans de control intern, que afectin entitats del sector públic, tal com es posa de manifest en l'apartat 2 de la seva introducció, i en el món local trobàvem l'article 220.3 TRLRHL, que preveu que els procediments d'auditoria es facin d'acord amb les Normes d'auditoria del sector públic, i aquestes normes es plantegen com a normes que han de ser executades pels òrgans de control, per tant, les intervencions, cosa que priva de sentit la redacció de la LEB.

L'article 2.2 de la Llei 27/2013, del 27 de desembre, va modificar l'article 213 TRLRHL, relatiu al control intern:

Se ejercerán en las Entidades Locales con la extensión y efectos que se determina en los artículos siguientes las funciones de control interno respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en sus modalidades de función interventora, función de control financiero, incluida la auditoría de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente, y función de control de la eficacia.

El Reial decret 424/2017, pel qual es regula el règim jurídic dels funcionaris de l'Administració local amb habilitació de caràcter nacional, desenvolupa aquest article: defineix les diferents modalitats d'auditoria pública i imposa a l'interventor local l'obligació d'efectuar l'auditoria de comptes anualment i, a més, fer-ho seguint les Normes d'auditoria del sector públic.

Això ha suposat un canvi de perspectiva dels interventors, que passen de ser directors de comptabilitat a ser auditors, que es plasma en el Reial decret 424/2017 i en l'article 4.2f del Reial decret 128/18, del 16 de març. Però, a més, les Normes d'auditoria del sector públic, adaptades a les Normes internacionals d'auditoria promulgades per la IGAE en execució de la normativa vigent, estan enfocades per a l'execució de les auditories per auditors públics.

Aquesta nova normativa s'afegeix a una tècnica legislativa, a parer meu, deficient que fa inaplicable la redacció de la LEB, ja que si no s'apliquen les normes generalment acceptades d'auditoria, el resultat dels treballs duts a terme no es pot qualificar d'auditoria. Deu ser una altra cosa, però no una auditoria.

Això no obstant, tal com determina el Reial decret legislatiu 1/2010, del 2 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de societats de capital, amb caràcter general el règim de formulació dels comptes anuals de les societats mercantils requereix que aquests siguin verificats per un auditor abans que els aprovi la junta general de socis i que es dipositin en el Registre Mercantil corresponent. En l'article 263.2 de la Llei de societats de capital s'exceptua de l'obligació d'auditar les societats que durant dos exercicis consecutius reuneixen, en la data de tancament de cadascun, almenys dues de les circumstàncies següents:

- Que el total de partides de l'actiu no superi els 2.850.000 euros.
- Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els 5.700.000 euros.

— Que el nombre mitjà de treballadors empleats durant l'exercici no sigui superior a cinquanta.

Les societats mercantils municipals afectades per aquest article han de sotmetre els seus comptes anuals a una auditoria feta per un auditor inscrit en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes (ROAC).

L'auditoria de compliment i l'auditoria operativa d'aquestes societats mercantils, segons l'article 29 del Reial decret 424/17, queda reservada a l'interventor.

No obstant això, hi ha dos aspectes en què destaca la LEB respecte de la legislació comuna de règim local: l'auditoria de comptes anuals del mateix ajuntament i la dels comptes anuals del grup municipal, si bé, d'acord amb el que hem vist anteriorment, no han de ser externes, sinó efectuades per l'òrgan de control intern.

És evident que cal reconèixer el caràcter innovador que va tenir la Llei especial de Barcelona, si bé, com ja hem dit, aquest caràcter innovador es veu matisat per la deficient tècnica legal utilitzada en la redacció de la llei, però és evident que ha quedat desbordada per les modificacions posteriors de la Llei d'auditoria de comptes i de la legislació de règim local, amb un canvi substancial i un reforç del control intern, dut a terme pel Reial decret 424/17, i pel desenvolupament de les mateixes Normes internacionals d'auditoria i la seva adaptació al sector públic.