



CIRIEC
españa

**CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social
y Cooperativa, nº 71, Agosto 2011, pp. 253-277**

Estudio empírico sobre la auditoría de las fundaciones públicas estatales para el período 2001-2007

Belén González Díaz
Roberto García Fernández
Antonio López Díaz
Universidad de Oviedo

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición electrónica: 1989-6816.

© 2011 CIRIEC-España

www.ciriec.es www.ciriec-revistaeconomia.es

Estudio empírico sobre la auditoría de las fundaciones públicas estatales para el período 2001-2007

Belén González Díaz

Contratado Doctor

Roberto García Fernández

Colaborador Doctor

Antonio López Díaz

Catedrático de Universidad

Universidad de Oviedo

RESUMEN

La finalidad de este artículo es analizar el grado de control al que están sometidas las fundaciones públicas estatales a través de la auditoría externa, para determinar si se está realizando un seguimiento de la gestión pública en estas instituciones, que evite la desconfianza que está generando la utilización progresiva de esta figura jurídica por la Administración Pública.

El estudio, realizado para el período 2001/2007, revela, por un lado, que estas instituciones se auditan anualmente, cumpliendo la Intervención General de la Administración del Estado con su obligación de auditar a todas las fundaciones de tamaño grande; y por otro, que la opinión favorable es la que presentan la mayoría de las fundaciones. Sin embargo, se hace oportuno extender la auditoría a las no auditadas, y mejorar la gestión de las fundaciones auditadas, corrigiendo las salvedades detectadas en los informes.

PALABRAS CLAVE: Fundación, administración pública, auditoría externa, informe de auditoría, opinión de auditoría.

CLAVES ECONLIT: H830, L310, M420.

Cómo citar este artículo: GONZÁLEZ, B., GARCÍA, R. y LÓPEZ, A. (2011): "Estudio empírico sobre la auditoría de las fundaciones públicas estatales para el período 2001-2007", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 71, agosto, pp. 253-277.

Étude empirique sur l'audit des fondations publiques de l'état entre 2001 et 2007

RESUME: Le but de cet article est d'analyser le degré de contrôle auquel sont soumises les fondations publiques de l'état par le biais de l'audit externe, afin de déterminer si un suivi de la gestion publique est réalisé dans ces institutions, lequel, permettrait d'éviter la perte de confiance générée par l'utilisation progressive de cette forme juridique par l'Administration publique.

L'étude, réalisée entre 2001 et 2007, révèle, d'une part, que ces institutions sont auditées annuellement en conformité avec le Service de contrôle des finances (Intervención General de la Administración del Estado) et son obligation d'auditer toutes les grandes fondations et, d'autre part, que la vaste majorité des fondations présente une opinion sans réserves. Cependant, il serait opportun d'étendre l'audit aux fondations non auditées et d'améliorer la gestion des fondations auditées, en corrigeant les exceptions relevées dans les rapports.

MOTS CLÉ: Fondation, administration publique, audit externe, rapport d'audit, opinion d'audit.

Empirical research on the auditing of public sector foundations in 2001-2007

ABSTRACT : The purpose of this article is to analyse the degree of control to which public sector foundations are subjected through external auditing, in order to determine whether monitoring of public management in these institutions is being conducted that will prevent the mistrust being generated by the administration's increasing use of this legal concept.

The study carried out for the period 2001/2007 reveals, on the one hand, that these institutions are audited annually, as Spain's National Audit Office (Intervención General de la Administración del Estado) complies with its obligation to audit all the large-scale foundations, and, on the other hand, that most foundations obtain an unqualified audit opinion. However, it would be appropriate to extend the auditing to those which are not currently audited and improve the management of audited ones which have been given a qualified audit opinion.

KEY WORDS: Foundation, public administration, external auditing, audit report, audit opinion.

1.- Introducción

En los últimos años, el sector público español ha incrementado la utilización de entidades con distintas formas jurídicas para prestar servicios públicos. La gestión de los servicios públicos a través de entes instrumentales como empresas, fundaciones o agencias, se fundamenta en la obtención de una mayor flexibilidad en la gestión que permita responder rápidamente a las necesidades de inversión y gasto y proporcionar a sus clientes y usuarios un nivel de satisfacción mayor (Consuegra, 2004: 81). En definitiva, se presume una mayor eficacia gestora como consecuencia de la autonomía y flexibilidad que la normativa de estas entidades proporciona a sus órganos de gobierno y gestión.

No obstante, esta tendencia ha sido acogida con reservas por algunos sectores, ya que se considera que la finalidad en la creación de esta clase de entidades es alejarse de la rigidez del ordenamiento jurídico público y de los procedimientos y controles que implica, y asumir el derecho privado (Cámara de Comptos de Navarra y FIASEP, 2009: 9).

Una de las formas jurídicas que más ha proliferado en el área de actuación del sector público ha sido la fundacional. Las Administraciones Públicas, amparadas en la Ley de Fundaciones de 1994, han constituido fundaciones para acometer un conjunto de operaciones de difícil realización si se ubican en el ámbito de la personalidad pública, y cuya creación hace peligrar el control de su gestión pública (Serrano, 2001: 29).

El control de las fundaciones de competencia estatal es llevado a cabo por el Ministerio al que están adscritas, el Protectorado, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y el Tribunal de Cuentas (Tejedor, 2007: 20). Estos órganos utilizan mecanismos de intervención diferentes, pero complementarios, que favorecen y tratan de garantizar el proceso de rendición de cuentas de estas instituciones.

La rendición de cuentas es un concepto muy amplio que implica, entre otras acepciones, responder por la gestión pública realizada (García, 2005: 10). La sociedad exige a las administraciones públicas una gestión eficaz de los recursos, y las fundaciones públicas estatales como parte integrante del sector público deben evaluarse y realizar un seguimiento de su propia gestión.

La rendición de cuentas así entendida se realiza a través de la auditoría, constituyendo las auditorías integradas, el control más adecuado ya que, por un lado, permiten verificar la adecuación de los estados contables a la normativa contable y presupuestaria, el cumplimiento de la legalidad vigente y, por otro, examinar su grado de eficacia, eficiencia y economía (Cámara de Comptos de Navarra y FIASEP, 2009: 9).

Así pues, el objetivo de este trabajo es analizar el tipo de control que se está ejerciendo sobre la actividad de las fundaciones públicas estatales y, concretamente, la modalidad de control realizada por la IGAE y las firmas de auditoría privadas, a través de la auditoría.

Con este fin, el trabajo se estructura en tres apartados adicionales a la Introducción. En el primero de ellos se expone el marco teórico relativo a la auditoría de las fundaciones públicas estatales. El siguiente presenta los resultados del estudio empírico diseñado para conocer dicho control. El último apartado recoge las conclusiones y las contribuciones más destacadas que se derivan del mismo.

2.- La auditoría pública en las fundaciones públicas estatales

La actividad fundacional goza de una gran tradición en nuestro país. Su regulación arranca en 1849 con la aprobación de la Ley General de la Beneficencia y sus desarrollos posteriores, el Código Civil de 1889 y las Instrucciones de 1899 y 1913, relativas al Protectorado sobre la beneficencia particular y la beneficencia docente, respectivamente (Cabra de Luna, 2001: 29-30).

Hasta la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, se produjo una explosión normativa en materia fundacional ya que se aceptaron diferentes clasificaciones de fundaciones con un régimen jurídico propio, tales como las fundaciones benéfico-asistenciales, culturales, docentes, culturales stricto sensu y laborales (Cabra de Luna, 2001: 33-38).

La Ley 30/1994 estableció un marco normativo único para todas las fundaciones (López-Quiñones, 2001: 97). Esta norma permitió su creación por parte de personas jurídico-públicas ya que, con anterioridad a esta Ley, el artículo 34 de la Constitución Española había reconocido el derecho de fundación para fines de interés general tanto a las personas físicas como a las jurídico-privadas, pero no a las jurídico-públicas (Piñar, 2005: 31-32). Asimismo, puso fin a la normativa insuficiente y dispersa existente, y que trató de adaptarse a la actividad fundacional del momento, complementándose con el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, aprobado por Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero.

La Ley 30/1994 de Fundaciones supuso un antes y un después en el ámbito de la Contabilidad y de la Auditoría de estas instituciones (López y Córdoba, 2005: 4).

Por un lado, la Contabilidad adoptó una dimensión externa clara, mediante la elaboración de información relevante para los usuarios de carácter externo (Vela y Arnau, 1995: 200), definida en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos de 1998¹. Esta adaptación vino a dar cumplimiento a lo dispuesto en la Ley 30/1994 que englobaba, de forma abreviada, contenidos tan amplios como es la contabilidad de fundaciones (Rodríguez, 1999: 47). Asimismo, la adecuación de la normativa contable general a la específica de las fundaciones facilitó información apropiada sobre la gestión de sus recursos, así como de las actuaciones y logros alcanzados en el desarrollo de sus actividades (AECA, 2003: 16).

Por otro, la Ley 30/1994 obligó a las Fundaciones, que cumplieren determinados requisitos, a someterse a auditoría externa y también a aquéllas que el Patronato de la Fundación o del Protectorado considerase oportuno. Por su parte, el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal estableció un plazo de tres meses para que el Patronato presentase al Protectorado el informe de auditoría externa, cuando ésta había sido llevada a cabo por iniciativa de cualquiera de los dos órganos mencionados.

Sin embargo, en ninguna de las dos disposiciones se estableció quién debía llevar a cabo esta auditoría externa, ni qué normas de auditoría se debían aplicar. Una posible alternativa planteada es que la IGAE realizase esta función, para garantizar la homogeneidad en la auditoría de las fundaciones públicas estatales, auditando tanto a las que están obligadas a ello, como al resto, al incluirlas en su Plan anual de auditorías (Serrano, 2001: 32).

En la actualidad, ambas normas han sido derogadas y sustituidas por sus homónimas, la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

La Ley 50/2002 dedica su capítulo decimoprimer o a las Fundaciones del sector público estatal. Esta norma recoge explícitamente en su artículo 46 que sea la IGAE quien lleve a cabo la auditoría externa de las fundaciones públicas estatales cuando a fecha de cierre del ejercicio, concurran al menos dos de las circunstancias siguientes²:

- Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.
- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.
- Que el número de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

1.- La entrada en vigor del Plan General de Contabilidad de 2008 exige una revisión de esta adaptación sectorial. No obstante, mantiene su vigencia hasta que se produzca su modificación, salvo que de forma expresa se oponga a los criterios establecidos en el nuevo Plan.

2.- Los valores de estos parámetros han cambiado tras la modificación de los artículos 175 y 176 de la Ley de Sociedades Anónimas, realizada en junio de 2007 por la Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. No obstante, se mencionan en el texto ya que serán los utilizados en el trabajo empírico que toma como período objeto de estudio 2001-2007.

Las fundaciones que cumplen dos de estos tres parámetros se consideran fundaciones de tamaño grande, teniendo la calificación de pequeñas aquellas cuyo activo no supera 150.000 euros, la cifra de negocios sea inferior a 150.000 euros y el número trabajadores no sea superior a 5.

Además, la Ley de Fundaciones de 2002 establece que la regulación de las fundaciones en materia de presupuestos, contabilidad y auditoría de cuentas se realice a través del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP), actualmente derogado y sustituido por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).

Por consiguiente y a diferencia de su predecesora, la Ley de Fundaciones designa a la IGAE como auditora de las fundaciones públicas estatales. Estas instituciones van a ser auditadas por la IGAE cuando concurren las circunstancias ya mencionadas o cuando la Intervención haya decidido incluirlas en su Plan Anual de Auditorías, aunque no estén obligadas a ello.

Ahora bien, la obligatoriedad de estas fundaciones a ser auditadas por la IGAE, bien por la concurrencia de los parámetros indicados bien por su inclusión en el Plan Anual de Auditorías, no les impide contratar los servicios de un auditor externo a la IGAE, pudiendo darse el caso de que una fundación auditada por la IGAE, también lo sea por un auditor independiente; o que una fundación someta sus cuentas a auditoría externa voluntariamente. En estos casos, el auditor será designado por el Patronato o por el encargado del Registro de Fundaciones de competencia estatal, a instancia del protectorado o de cualquiera de los miembros del Patronato, si éste último no lo ha designado. El procedimiento que debe seguir el responsable del Registro de fundaciones de competencia estatal para nombrar al auditor encargado de verificar las cuentas anuales de un ejercicio determinado está regulado en el Reglamento del Registro y en el de Fundaciones de Competencia estatal. En éste último reglamento, al ser una normativa posterior a la LGP, se deja muy claro en su disposición adicional segunda que es ésta la que regula la auditoría pública de estas instituciones y no el TRLGP que contemplaba la Ley 50/2002.

Efectivamente, la LGP regula la auditoría pública de estas instituciones, como parte integrante del sector público estatal, la cual implica, como ya se indicó anteriormente, la obligación de la IGAE de realizar anualmente la auditoría de las cuentas anuales de las fundaciones del sector público estatal obligadas a ello. Esta auditoría se fundamenta en tres ejes (art. 167 de la LGP):

- 1) Comprobar si las cuentas anuales reflejan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y de la ejecución del presupuesto conforme a los principios y normas contables y presupuestarios que les resultan de aplicación, e incluyen toda la información necesaria que garantice su correcta interpretación y comprensión.

- 2) Revisar si la información contable incluida en el informe relativo al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen estas entidades como consecuencia de su pertenencia al sector público, prevista en el apartado 3 del artículo 129 de la LGP, concuerda con la contenida en las cuentas anuales³.
- 3) Verificar el cumplimiento de los fines fundacionales y de los principios a los que deben ajustar su actividad en materia de selección de personal, contratación y disposición dineraria de fondos a favor de los beneficiarios cuando estos recursos procedan del sector público estatal.

Así pues, las fundaciones del sector público estatal que estén obligadas a auditarse estarán sometidas a una auditoría de regularidad financiera complementada con otro tipo de revisiones derivadas del hecho de su pertenencia al sector público. Y, por lo tanto, no se puede hablar de una auditoría integrada que incluiría la auditoría operativa, además de la auditoría de regularidad.

Las auditorías operativas⁴ evalúan la gestión de las entidades auditadas, verificando los aspectos relativos a la economía, eficacia y eficiencia. El atributo de economía alude a las condiciones en que una entidad adquiere los recursos financieros, humanos y materiales (tiempo, coste, cantidad y calidad); la eficacia mide el grado de cumplimiento de los objetivos fijados en sus planes y programas de actuación; y la eficiencia se define como la relación que existe entre los bienes y servicios consumidos y los producidos (AECA, 2000: 22-25).

Por consiguiente, el control de la economía trata de comprobar si los recursos se han obtenido con el mínimo coste, manteniendo una calidad y cantidad adecuadas de los mismos; el control de la eficacia evalúa en qué medida se cumplen los objetivos definidos por la entidad en sus programas de actuación; y el control de la eficiencia contrasta los resultados obtenidos con los medios utilizados (Montesinos, 1994: 437).

En relación con las auditorías operativas se advierte una tendencia internacional de ampliación de su alcance y ámbito de actuación al objeto de manifestarse, además de la racionalidad económico-financiera, sobre el cumplimiento de otros principios y normas relativos a la equidad y al comportamiento medioambiental y social de las administraciones públicas (FIASEP, 2008: 11).

Los resultados de la auditoría de las cuentas anuales se presentan en informes escritos cuya elaboración, contenido y estructura están regulados por las normas técnicas emitidas por la IGAE sobre informes de auditoría (IGAE, 2005a); y su tramitación, por la Circular 2/2009 sobre auditoría pública, también dictada por la IGAE (2009a). Los destinatarios naturales de estos informes son los titulares de las fundaciones, el Ministro de Hacienda y el Protectorado al que estén adscritos.

3.- El contenido de este informe está regulado por la Orden EHA/614/2009, de 3 de marzo que derogó a la Orden anterior, EHA/1006/2005, de 6 de abril.

4.- Un estudio detallado de las auditorías de economía, eficiencia y eficacia en el actual contexto de las administraciones públicas, puede verse en Torres (2002).

Además de los informes de auditoría elaborados para cada fundación, la IGAE debe elaborar un informe que resuma las auditorías de cuentas anuales llevadas a cabo y que recoja las salvedades detectadas en el transcurso de los trabajos realizados. El informe es enviado al Consejo de Ministros, con carácter anual, para, posteriormente, y tras su aprobación remitirse dentro de la Cuenta General del Estado al Tribunal de Cuentas el cual procederá a su examen y comprobación en el plazo de seis meses, a partir de la fecha en que se haya rendido.

Posteriormente, los Plenos del Congreso de los Diputados y del Senado aprobarán el Dictamen de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con la Declaración sobre la Cuenta General del Estado del ejercicio correspondiente que será publicado en el Boletín Oficial del Estado.

Además de la auditoría de las cuentas anuales, obligatoria para algunas fundaciones del sector público estatal, la IGAE puede realizar auditorías específicas, siempre que aparezcan incluidas en su Plan Anual de Auditorías, aunque podrá modificarlas si las circunstancias lo justifican. Se entiende por auditorías específicas la auditoría de cumplimiento, operativa con sus tres modalidades (programas presupuestarios, sistemas y procedimientos y, economía eficacia y eficiencia) y de los planes iniciales de actuación.

Por tanto, la LGP contempla la posibilidad de que la IGAE realice auditorías integradas sobre las fundaciones públicas estatales, siempre y cuando figuren en su programación anual.

Del análisis realizado sobre la normativa reguladora de la auditoría en las fundaciones públicas estatales, se evidencia que, además de la IGAE, estas instituciones pueden ser auditadas por firmas privadas de auditoría y/o auditores individuales. Este colectivo puede auditar aquellas fundaciones que no están obligadas a ello, las de pequeño y mediano tamaño, y que, en principio, no va auditar la IGAE; y también puede colaborar con esta institución, realizando trabajos de auditoría que se ajusten a las normas e instrucciones dictadas por la IGAE (2007a).

Finalmente, el Tribunal de Cuentas, como órgano supremo fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, puede ejercer su función sobre las fundaciones públicas estatales. Desde su creación, en 1982, este órgano procede al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado en la que está incluido el sector público fundacional y en la que se ponen de relieve, entre otros aspectos, los resultados de las auditorías externas realizadas por la IGAE sobre estas instituciones. Por otra parte, en su plan anual de actuaciones, suele incluir trabajos de fiscalización de estas entidades, habiendo auditado un total de nueve fundaciones.

3.- Análisis empírico

Una vez examinados los aspectos generales de la auditoría de las fundaciones públicas estatales, se plantea analizar el sujeto auditor de estas entidades, el tipo de auditoría realizada, la opinión emitida, así como las salvedades incluidas en los informes de auditoría elaborados. Todo ello con la finalidad, de concluir si, a través de la auditoría, se está realizando un seguimiento de la gestión pública de estas instituciones.

3.1. Colectivo de fundaciones públicas estatales

El colectivo de entidades que se ha revisado en este trabajo está formado por las fundaciones del sector público estatal⁵, definidas, en el art. 44 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, como aquellas en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado, sus organismos públicos o demás entidades del Sector Público Estatal.
- Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50% por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

El cuadro 1 recoge la distribución temporal y sectorial de las fundaciones inventariadas para el período objeto de análisis.

Cuadro 1. Fundaciones públicas estatales inventariadas⁶

Año / Tipo	2001	%	2002	%	2003	%	2004	%	2005	%	2006	%	2007	%
Culturales y docentes	29	54,7	30	58,8	31	59,6	30	58,8	33	60,0	33	60,0	34	59,6
Tecnológicas y de investigación	9	17,0	9	17,6	9	17,3	9	17,6	10	18,2	11	20,0	12	21,1
Asistenciales	12	22,6	9	17,6	9	17,3	9	17,6	9	16,4	9	16,4	9	15,8
Medioambientales	3	5,7	3	5,9	3	5,8	3	5,9	3	5,5	2	3,6	2	3,5
Total	53	100,0	51	100,0	52	100,0	51	100,0	55	100,0	55	100,0	57	100,0

5.- Forman parte del Sector Público Estatal y aparecen recogidas como parte del mismo en el art. 2.1f) de la LGP.

6.- Para homogeneizar el estudio, las fundaciones sanitarias se han incluido dentro de las asistenciales en 2001, ya que, a partir de 2002, las fundaciones se clasifican en culturales y docentes, tecnológicas y de investigación, asistenciales y medioambientales.

Las fundaciones culturales y docentes constituyen el sector mayoritario ya que representan el 60% del total de fundaciones públicas estatales, seguidas de las de investigación y tecnológicas. El grupo minoritario lo forman las medioambientales que, apenas significan el 4% del colectivo analizado. El estudio sobre la auditoría de las fundaciones públicas estatales se realiza para el periodo 2001-2007, obteniéndose la información necesaria para su realización de dos organismos:

- La IGAE que, con carácter anual, elabora el informe económico-financiero de las fundaciones estatales (IGAE, 2003, 2004, 2005b, 2006a, 2007b, 2008a, 2009b) y el informe general sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública (IGAE, 2006b, 2008b, 2009c).
- El Tribunal de Cuentas (2003, 2004, 2006a, 2006b, 2008a, 2008b, 2009) que, anualmente, emite la Declaración sobre la Cuenta General del Estado, en la que examina y comprueba la Cuenta General del Estado, integrada por el sector público fundacional, junto con el administrativo y empresarial.

La información estadística básica se ha extraído de los informes anteriormente mencionados, los cuales revelan aspectos diversos de la auditoría de las fundaciones públicas estatales sin incluir los informes de auditoría de cada una ellas. No ha sido posible disponer de los informes de auditoría ya que estas entidades no publican sus cuentas anuales en el Boletín Oficial del Estado, incumpliendo así el artículo 136 de la LGP y las que las publican no necesariamente incluyen dicho informe. Precisamente, la Declaración de la Cuenta General del Estado de 2007 indica que un total de 29 fundaciones de las 57 inventariadas y de las 49 incorporadas en la Declaración, no publicaron sus cuentas anuales para dicho ejercicio.

Nuestro estudio se centra en las fundaciones públicas estatales auditadas tanto por la IGAE como por las empresas privadas de auditoría, excluyendo las no auditadas y las que la IGAE no incorpora en su auditoría de cuentas anuales porque están inactivas, se han constituido o extinguido o no existe información en el año objeto de estudio. El cuadro 2 revela que el porcentaje de fundaciones estatales auditadas con respecto al colectivo de inventariadas se sitúa en el 70%, aproximadamente, para el período 2001-2007.

Cuadro 2. Fundaciones estatales auditadas

Año / Tipo	2001	%	2002	%	2003	%	2004	%	2005	%	2006	%	2007	%
Fundaciones auditadas	35	66,0	36	70,6	29	55,8	34	66,7	39	70,9	38	69,1	38	66,7
Fundaciones no auditadas	15	28,3	11	21,6	17	32,7	9	17,6	7	12,7	11	20,0	12	21,1
Fundaciones no incorporadas	3	5,7	4	7,8	6	11,5	8	15,7	9	16,4	6	10,9	7	12,3
Total	53	100,0	51	100,0	52	100,0	51	100,0	55	100,0	55	100,0	57	100,0

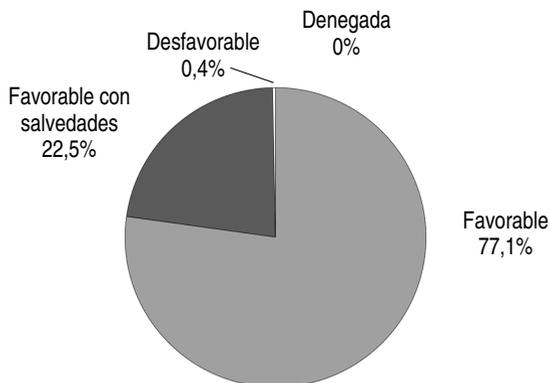
Un estudio realizado en 2009, cuyo objetivo era conocer el grado de auditoría externa en el sector público estatal concluyó que el 65% de los entes que lo constituyen son auditados anualmente (REA-CGCEE y FIASEP, 2009: 22). Ello significa que las fundaciones públicas estatales están auditándose ligeramente, por encima de la media del sector público estatal.

Delimitado el colectivo objeto de análisis, los apartados que siguen muestran los resultados obtenidos respecto a los tipos de opinión recibidos por las fundaciones públicas estatales, el estudio de las opiniones calificadas y, otros aspectos relacionados con las entidades que auditan a las fundaciones.

3.2. Tipos de opinión

De las 249 fundaciones públicas estatales auditadas, un total de 57 fueron calificadas. El gráfico 1 presenta los distintos tipos de opinión que se han identificado para este colectivo.

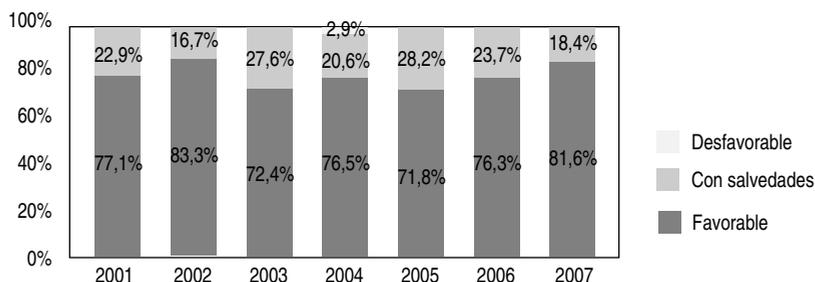
Gráfico 1. Tipos de opinión



Los resultados muestran que sólo en un caso los auditores emitieron una opinión desfavorable, y en ninguno, una opinión denegada. La gran mayoría de los informes son limpios o favorables y en un 22,5% de los casos, presentan una opinión favorable con salvedades.

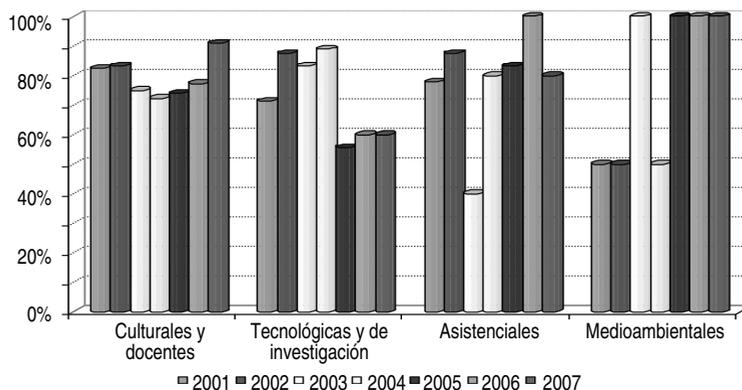
Si se examina el tipo de opinión, considerando su distribución temporal (véase gráfico 2), se observa una mejora progresiva en los tipos de opinión recibidos por estas entidades a partir de 2005, con un incremento del número de opiniones favorables y una reducción de las opiniones calificadas. Esta tendencia positiva puede deberse a que las fundaciones elaboran y presentan con un mayor rigor las cuentas anuales, así como la información a la que están obligadas por su pertenencia al sector público.

Gráfico 2. Distribución temporal de los tipos de opinión



De la distribución por sectores de los tipos de opinión, recogida en el Gráfico 3, se puede destacar que el sector en el que la opinión ha sido más favorable durante el período objeto de estudio es el de las fundaciones culturales y docentes, en el que el porcentaje de informes favorables se ha incrementado progresivamente desde 2004.

Gráfico 3. Distribución sectorial de los informes con opinión favorable



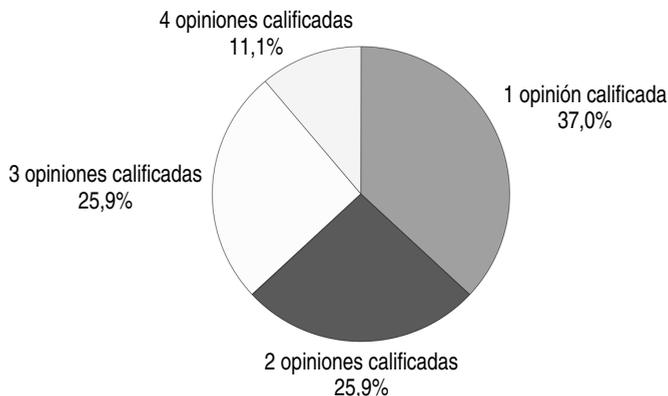
En cambio, el sector de las fundaciones de investigación y tecnológicas es el que presenta un porcentaje mayor de informes calificados, especialmente en los tres últimos años objeto de estudio, tendencia justamente opuesta al resto de sectores. El motivo obedece a que en este sector, de manera reiterada, varias fundaciones han sido calificadas por la misma causa: el riesgo de reintegro de la parte de la subvención nominativa pendiente de aplicar, ya que no consta en ninguna documentación el plazo para la aplicación de los fondos a la finalidad prevista.

Asimismo, sólo se ha identificado una opinión desfavorable en el sector de las fundaciones culturales y docentes, para el ejercicio 2004. Se trata de un caso aislado que no ha vuelto a repetirse, ocasionado por una sobrevaloración de los ingresos y gastos de explotación y la infravaloración de los acreedores y deudores a corto plazo.

3.3. Estudio de las fundaciones públicas estatales calificadas

Como se ha indicado en el apartado anterior, se han identificado 57 opiniones calificadas (56 favorables con salvedades y 1 desfavorable). Desde el punto de vista de las fundaciones que han recibido una opinión de este tipo, el estudio revela que corresponden a 27 fundaciones. Como se puede observar en el gráfico 4, el 37% de las fundaciones sólo han recibido una opinión calificada, mientras que el 63% restante obtienen opiniones calificadas en 2, 3 y hasta 4 ocasiones.

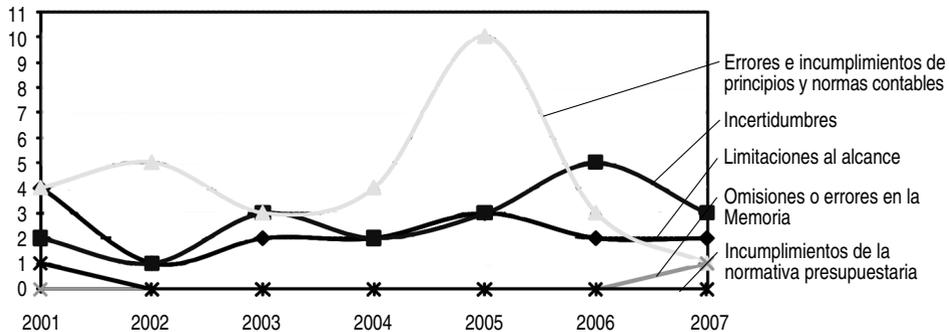
Gráfico 4. Distribución de las opiniones calificadas



Asimismo, se ha observado que todas las fundaciones que presentaron informes calificados durante al menos dos ejercicios, éstos fueron consecutivos. Concretamente, 9 fundaciones recibieron una opinión calificada durante dos ejercicios consecutivos; 6 fundaciones, durante tres ejercicios consecutivos y 2, durante cuatro.

Siguiendo la Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitida por la IGAE se han clasificado las salvedades en limitaciones al alcance, incertidumbres, errores o incumplimientos de principios y normas contables, omisiones o errores en la memoria, variaciones en la aplicación de los principios y normas contables e incumplimientos de las reglas y normas presupuestarias contenidas en la LGP o en la normativa presupuestaria específica. El gráfico 5 presenta esta clasificación y los resultados de su evolución temporal.

Gráfico 5. Tipos de salvedades



Los errores o incumplimientos en los principios contables han sido el principal factor que ha condicionado la opinión de los auditores de las fundaciones, seguidos por las incertidumbres y las limitaciones al alcance. Este orden de prelación ha sido estable en los últimos cinco años del estudio, cambiando la tendencia en los dos últimos, en los que el porcentaje de incertidumbres es superior al de errores. La influencia en la opinión favorable con salvedades, de las omisiones o errores en la memoria y del incumplimiento de las reglas y normas presupuestarias ha tenido un carácter totalmente residual y aislado.

Las salvedades advertidas por *errores o incumplimientos* en la aplicación de los principios y normas contables han tenido su origen, principalmente, en:

- El tratamiento contable de las provisiones de insolvencias, en unos casos, porque no se contabilizaron y, en otros, porque los importes registrados estaban incorrectamente calculados.
- La no aplicación del principio de devengo, al no considerar ciertos gastos imputables al ejercicio o aplicar el criterio de caja.
- La activación de determinados importes como inmovilizado cuando deberían ser considerados como gastos o viceversa.

Otros errores identificados en los trabajos de auditoría han sido los siguientes:

- La disposición de la dotación fundacional sin la autorización del Protectorado.
- La sobrevaloración de ciertas partidas (amortizaciones, ingresos a distribuir en varios ejercicios y ajustes por periodificación) o de la subvención nominativa, bien porque se consideró íntegramente como dotación fundacional cuando una parte estaba destinada a la adquisición de inmovilizado, bien porque no se provisionaron los importes reclamados derivados del excedente a devolver de la misma.
- Los errores ligados, en general, a las partidas de inmovilizado son los más habituales: su activación incorrecta o su tratamiento como gastos del ejercicio cuando deberían ser activados, así como su valoración, errónea, especialmente, en los casos de cesión de inmuebles.

Las *incertidumbres* más frecuentes son las producidas por la continuidad y viabilidad de las fundaciones, así como las originadas por la existencia de riesgo de reintegro de las cantidades pendientes de aplicar, al no indicarse en el convenio pertinente, el plazo en que deben aplicarse los fondos procedentes de la subvención nominativa. Otras incertidumbres que aparecen en tan sólo una ocasión son las relativas al cobro de deudas con más de un año de antigüedad o la valoración de activos y pasivos (cesión de obras de arte, provisiones por depreciación de mercaderías...).

En cuanto a las salvedades que tienen su origen en las *limitaciones al alcance*, todas ellas hacen referencia a la falta de documentación para:

- Valorar activos. Destacan las limitaciones relativas a la realización de inventarios (la no asistencia al recuento físico de existencias), a la valoración de inmovilizaciones financieras por no disponer de las cuentas anuales o de un informe de auditoría de la sociedad participada, y a la acreditación del origen, la propiedad y la consideración de determinados inmovilizados como bienes de Patrimonio Histórico.
- Evaluar la naturaleza de las subvenciones y los compromisos asumidos por las fundaciones.
- Justificar la periodificación de gastos e ingresos (de cursos, proyectos...).

En el análisis de las salvedades, se han detectado casos de reiteración en varios ejercicios porque la fundación no ha procedido a su corrección (criterios de valoración de elementos de inmovilizado, dotación de provisiones de tráfico o la no justificación documental de diferentes partidas).

Este comportamiento podría indicar que las fundaciones no corrigen las salvedades puestas de manifiesto por los auditores lo cual es cierto en algunas ocasiones, pero también cuestionable en otras, ya que las salvedades persisten no por el desinterés de la entidad en mantener sus deficiencias sino, entre otras, por las causas siguientes:

- La complejidad del proceso requerido para subsanarlas: capacidad para continuar la actividad al presentar unos fondos propios negativos o la necesidad de que se especifiquen determinadas informaciones en convenios o resoluciones.

- La vinculación de una misma salvedad a dos ejercicios consecutivos: el hecho de no haber podido comprobar la razonabilidad del valor de las existencias en un ejercicio, tiene un efecto sobre la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio siguiente.
- La ausencia de información externa: no se puede comprobar la razonabilidad del valor contable de una participación en una sociedad cuyo balance no está auditado.

3.4. Las entidades auditoras

Como se ha puesto de relieve en el apartado 2, la IGAE está obligada a auditar a aquellas fundaciones públicas estatales en las que concurren las circunstancias previstas en el art. 25.5 de la Ley 50/2002 de Fundaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 46.3 de dicha Ley y en el artículo 168 b) de la LGP.

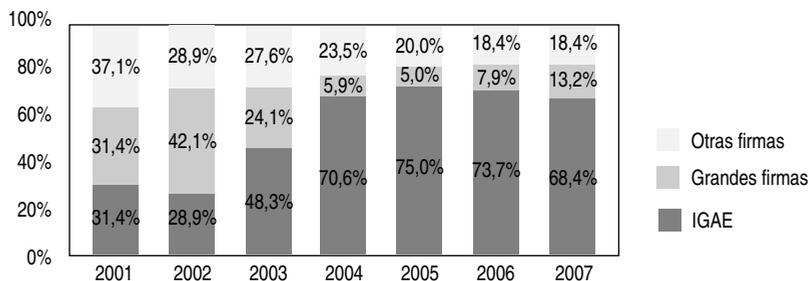
Con carácter general, este organismo auditará a las fundaciones de tamaño grande y también a aquellas otras (de tamaño mediano y pequeño) que se hayan incluido en el plan anual de auditorías aunque no tengan la obligación de auditarse. Como ya se indicó, con anterioridad a la Ley 50/2002 de Fundaciones, estas instituciones estaban obligadas a someterse a auditoría externa pero no estaba establecido quién debía auditarlas. Durante el período objeto de estudio, la IGAE ha llevado a cabo 57,14% de los trabajos de auditoría, las grandes firmas, el 18,25% y el resto de firmas de auditoría privada, el 24,60%.

En la actualidad, y desde 2002, las grandes firmas son cuatro, Deloitte, Ernst&Young, KPMG y PriceWaterhouseCoopers⁷. Dentro de las “Grandes firmas”, PriceWaterhouseCoopers audita cerca del 48% de las fundaciones, mientras que Deloitte, Ernest&Young y KPMG tienen una cuota de mercado bastante similar (19,57%, 17,39% y 15,22%, respectivamente). En la categoría “Otras firmas” se han incluido tanto las pequeñas y medianas firmas de auditoría como los auditores individuales.

Si se amplía el análisis de las distintas entidades auditoras, considerando el ámbito temporal recogido en el gráfico 6 se pueden destacar algunas cuestiones.

7.- En 2001, eran cinco, ya que formaba parte de este grupo, Arthur Andersen. En este estudio, y dado que la diferencia en la clasificación de las empresas auditoras multinacionales está en el primer año objeto de análisis, se han considerado siempre en un grupo las cuatro firmas antes mencionadas (“Grandes firmas”), lo cual significa que la empresa auditora Arthur Andersen figura en “Otras firmas” para el ejercicio 2001.

Gráfico 6. Distribución temporal de las entidades auditoras



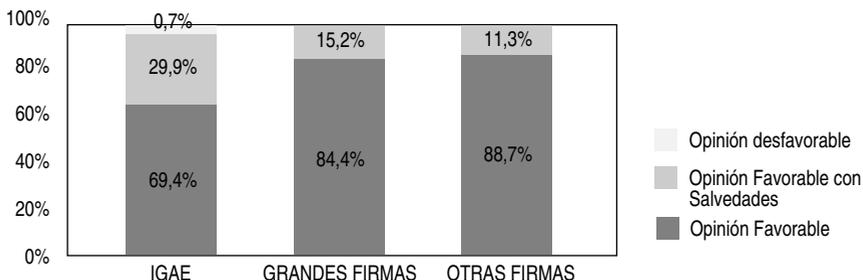
A partir de 2003, se produce un cambio en la tendencia, ya que la Ley 50/2002 de Fundaciones - que entró en vigor con fecha 1 de enero de 2003-, obligó a la IGAE a auditar las fundaciones de tamaño grande. Durante los años 2001 y 2002, las “Grandes firmas” y “Otras firmas” auditaron, aproximadamente, el 70% de las fundaciones públicas estatales y la IGAE, el 30% restante. Además, en el año 2002, las “Grandes firmas” auditan el 42,11%, la cifra más alta del período, ya que captan todos los clientes de Arthur Andersen.

Durante el período 2003-2005, la IGAE aumenta el número de auditorías como consecuencia de la aplicación de la Ley 50/2002, auditando en 2005, el 75% de las fundaciones públicas estatales. Es muy notable el descenso de la participación de las “Grandes firmas” para este período, llegando a auditar en 2005, el 5% de estas entidades, cuando en 2002, auditaban el 42,11%. Sin embargo, durante los años 2006 y 2007, se aprecia su recuperación. Esta mejora se debe a que ha crecido el número de fundaciones públicas estatales que no tienen que ser auditadas por la IGAE y que, por lo tanto, pueden auditar las “Grandes firmas”, concretamente, las de mediano tamaño.

El análisis por tamaños revela que las “Grandes firmas” nunca han auditado fundaciones públicas estatales de tamaño pequeño, “Otras firmas” se han especializado en fundaciones de tamaño mediano y la IGAE, en fundaciones grandes.

Por último, se ha examinado el tipo de opinión en función de la entidad auditora y se puede concluir que la opinión emitida en los informes, tanto de las “Grandes firmas” como de “Otras firmas” es bastante similar ya que la proporción de informes calificados no supera el 15,25% en ambas, porcentaje que se eleva significativamente, cuando quien audita es la IGAE, alcanzando el 30,55% del total de informes auditados (véase gráfico 7).

Gráfico 7. Tipo de opinión según la entidad auditora



Los estudios empíricos realizados por diversos autores revelan que los porcentajes de salvedades emitidos por las firmas de auditoría difieren significativamente, es decir, la probabilidad de que un informe de auditoría sea calificado depende, entre otros aspectos, del auditor (DeAngelo, 1981; Sánchez y Sierra, 2001: 371). No obstante, este estudio solo evidencia que la IGAE ha emitido un porcentaje mayor de informes calificados que las “Grandes FIRMAS” y éstas, un número ligeramente superior que las “Otras firmas”. No se puede concluir las causas que determinan estos resultados ya que, variables como el tamaño de la entidad (Gosman, 1973: 5), el sector (Sánchez y Sierra, 2001: 371), la obtención de pérdidas y la opinión del año anterior (Monroe y Teh, 1993: 104), los honorarios del auditor (Ireland, 2003: 1007) o su cualificación (Olivas, 2009: 49) pueden influir en el tipo de opinión de los informes de auditoría. Por consiguiente, su conocimiento requiere la aplicación de técnicas estadísticas (p.e. modelos de regresión) que exceden de los objetivos planteados en este trabajo.

4.- Conclusiones

En el presente trabajo se ha abordado el estudio del tipo de control a que están sujetas las fundaciones públicas estatales, concretamente, la variante de control acometida por la IGAE y las firmas privadas de auditoría.

A través del análisis de la normativa que regula estas instituciones y del estudio empírico realizado se ha podido concluir lo siguiente. En el *orden teórico*, se constata que la legislación obliga a la IGAE, a practicar la auditoría de las cuentas anuales de las fundaciones de tamaño grande, dejando al resto de fundaciones la posibilidad de auditarse por iniciativa propia a través de las firmas de auditoría y en, algunas ocasiones, a través de la IGAE, si las incluye en su plan anual de auditorías.

Las fundaciones obligadas a auditarse se someterán a una auditoría de regularidad financiera complementada con la revisión y verificación del cumplimiento de obligaciones de carácter económico-financiero y fines fundacionales que asumen como consecuencia de su pertenencia al sector público estatal; y únicamente, se les practicará una auditoría integrada si la IGAE contempla esta posibilidad en su programación anual, en cuyo caso, podría acometerla sobre cualquier fundación, con independencia de su tamaño.

A nivel empírico, el trabajo pone de manifiesto que:

- 1) El 66,5% de las fundaciones públicas estatales son auditadas, lo cual se puede considerar un porcentaje muy razonable y ligeramente superior al conjunto de entidades que forman parte del sector público estatal.
- 2) En el período analizado la opinión favorable fue la que se presentó en mayor medida, seguida a distancia de la opinión con salvedades y, teniendo un carácter residual la opinión desfavorable. A partir de 2005, se observa una mejora progresiva en los tipos de opinión emitidos, tras un período irregular en el que la opinión mejoraba un año y empeoraba al siguiente y se repetía la misma secuencia para los dos años siguientes.
- 3) El análisis sectorial pone de relieve importantes diferencias entre los sectores de actividad; así, el sector con menos opiniones calificadas ha sido el de las fundaciones culturales y docentes (20,59%) y el peor el de las fundaciones de investigación y tecnológicas (28,81%).
- 4) El examen de las salvedades revela que las más frecuentes han sido las relativas a errores o incumplimientos en los principios contables, seguidas de las incertidumbres, tendencia que ha cambiado en los dos últimos años. Las omisiones o errores en la memoria y el incumplimiento de las reglas y normas presupuestarias han sido irrelevantes en la calificación de los informes.
- 5) La IGAE audita a casi el 60% de las fundaciones públicas estatales, lo cual es coherente, ya que desde 2003 está obligada a auditar a las fundaciones de tamaño grande. Asimismo, se ha observado una especialización de las firmas auditoras, ya que las grandes firmas nunca han auditado fundaciones pequeñas, centrándose en las fundaciones grandes y medianas; y las otras firmas han repartido sus trabajos de auditoría entre las pequeñas y las medianas. Finalmente, el estudio muestra que el 30% de los informes emitidos por la IGAE son calificados, frente al 15% de los emitidos por las grandes firmas y las otras firmas.

En resumen, sobre la base de los resultados obtenidos, se puede afirmar, por un lado, que el sector público estatal fundacional se audita anualmente de forma significativa, cumpliendo la IGAE con su obligación al auditar a todas las fundaciones de tamaño grande; y por otro, que la mayor parte de las fundaciones han recibido una calificación favorable. No obstante, se hace necesario incrementar el grado de control, a través de la auditoría, del resto de fundaciones no auditadas y mejorar la gestión de las auditadas, corrigiendo las salvedades reflejadas en los informes y evitando así la desconianza que este tipo de entes instrumentales puede suscitar a la sociedad.

Por último, resulta preciso señalar que las conclusiones anteriormente señaladas se sustentan en un estudio de carácter exploratorio que no permite establecer relaciones de causalidad entre las cuestiones analizadas y que ha obtenido la información de los informes económico-financieros de las fundaciones públicas estatales emitidos por la IGAE y de las Declaraciones de la Cuenta General del Estado publicadas por el Tribunal de Cuentas, cuando lo habitual para este tipo de estudios es trabajar con los informes de auditoría. Sin embargo, es necesario indicar que es el primer estudio que se ha realizado sobre la auditoría de las fundaciones públicas estatales en nuestro país y que se ha de considerar como un punto de partida en el análisis y estudio de la auditoría de estas entidades y de las que como ellas utiliza la Administración Institucional para gestionar los servicios públicos.

5.- Legislación, bibliografía y páginas Web

Legislación

LEY 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (BOE nº 282, de 25 de noviembre).

LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE nº 310, de 27 de diciembre).

LEY 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE nº 284, de 27 de noviembre).

ORDEN EHA/614/2009, de 3 de marzo, por la que se regula el contenido del informe al que hace mención el artículo 129.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE nº 63, de 14 de marzo).

ORDEN EHA/1006/2005, de 6 de abril, por la que se regula el contenido del informe al que hace mención el artículo 129.3 de la Ley General Presupuestaria (BOE nº 93, de 19 de abril).

REAL DECRETO 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal (BOE nº 57, de 6 de marzo).

REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades (BOE nº 115, de 14 de mayo).

REAL DECRETO 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal (BOE nº 279, de 22 de noviembre).

REAL DECRETO 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de fundaciones de competencia estatal (BOE nº 17, de 19 de enero de 2008).

Referencias bibliográficas

- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2000): *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*, Documentos AECA, Principios de Contabilidad de Gestión, n.º 16, AECA, Madrid.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2003): *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos*, Documentos AECA, Principios Contables, n.º 23, AECA, Madrid.
- CABRA DE LUNA, M. A. (2001): "La regulación y funcionamiento de las fundaciones. Las fundaciones de titularidad pública. Especial referencia a las fundaciones públicas sanitarias", *Revista Española de Control Externo*, vol. 3, n.º 8, pp. 29-94.
- CÁMARA DE COMPTOS DE NAVARRA Y FIASEP (Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público) (2009): "Conclusiones III Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público", *Auditoría Pública*, n.º 47, pp. 5-15.
- CONSUEGRA, M. A. (2004): "La utilización instrumental de las fundaciones por las Administraciones Públicas", *Auditoría Pública*, n.º 33, pp. 81-87.
- DE ANGELO, L. E. (1981): "Auditor Size and Auditor Quality", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, n.º 3, pp. 183-199.
- FIASEP (Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público) (2008): *Marco General de Auditoría del Sector Público*, Documento n.º 1, FIASEP, Madrid.
- GARCÍA, M. (2005): "Public control: a general view". En García, M. (Dir) (2005): *Public Expenditure Control in Europe*, Edward Elgar, UK, pp. 3-29.
- GOSMAN, M. L. (1973): "Characteristics of firms making accounting changes", *The Accounting Review*, vol. 48, n.º 1, pp. 1-11.
- IRELAND, J. C. (2003): "An Empirical Investigation of Determinants of Audit Reports in the UK", *Journal of Business Finance & Accounting*, 30 (7) & (8), pp. 975-1015.
- LÓPEZ, F. y CÓRDOBA, M. J. (2005): "La auditoría externa de las fundaciones: análisis comparativo de la normativa estatal y autonómica". En: *XIII Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, AECA, Oviedo.
- LÓPEZ-QUIÑONES, L. (2001): "El régimen jurídico de las Fundaciones Estatales y la incidencia en el mismo de la reforma de la Ley de Fundaciones", *Revista Española de Control Externo*, vol. 3, n.º 8, pp. 95-137.
- MONROE, G. S & TEH, S. T. (1993): "Predicting Uncertainty Audit Qualifications in Australia Using Publicly Available Information", *Accounting and Finance*, vol. 33, n.º 2, pp. 79-106.
- MONTESINOS JULVE, V. (1994): "La normalización en la auditoría del sector público", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIV, n.º 79, pp. 433-462.

- OLIVAS ARROYO, M. (2009): "Experiencia práctica de los órganos de control externo en la colaboración de firmas privadas en la auditoría del sector público: actividades contratadas y resultados de las mismas", *Auditoría Pública*, nº 49, pp. 43-50.
- PIÑAR, J. L. (2005): "Tercer Sector, Sector Público y Fundaciones", *Revista Española del Tercer Sector*, nº 1, pp. 15-36.
- RODRÍGUEZ PAREDES, M. (1999): "Régimen contable de las fundaciones. Adaptación del Plan General de Contabilidad", *Actualidad financiera*, año IV, nº 5, pp. 47-56.
- SÁNCHEZ SEGURA, A. y SIERRA MOLINA, G. (2001): "El informe de auditoría y su relación con las características corporativas", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXX, nº 108, pp. 349-391.
- SERRANO, R. (2001): "La institución fundacional y el sector público estatal", *Cuenta con la IGAE*, nº 2, pp. 27-34.
- TEJEDOR, J. (2007): "Las Fundaciones del Sector Público Estatal y su Régimen de Control", *Cuenta con la IGAE*, nº 18, pp. 14-24.
- TORRES PRADAS, L. (2002): *La Auditoría Operativa: un instrumento para la mejora de la Gestión Pública*, AECA, Madrid.
- VELA J. M. y ARNAU, A. (1995): "La contabilidad financiera en entidades sin ánimo de lucro: problemática e implicaciones contables de la nueva ley de fundaciones", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 18, pp. 187-210.

Páginas web

- IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2003): *Fundaciones Estatales. Informe económico-financiero 2001*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Hacienda, Madrid. Disponible en http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnPublicacionesLinea/Documents/fundac_anu_2001.pdf (Consultado el 15 de marzo de 2010).
- IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2004): *Fundaciones Estatales. Informe económico-financiero 2002*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnPublicacionesLinea/Documents/fundac_anu_2002.pdf (Consultado el 15 de marzo de 2010).

IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2005a): *Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en <http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/ClnControlGastoPublico/Documents/NT%20informe%20a%20de%20ctas%20y%20años%20marzo%202005.pdf> (Consultado el 10 diciembre de 2010).

IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2005b): *Fundaciones Estatales. Informe económico-financiero 2003*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en <http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnPublicacionesLinea/Documents/2003Fundacionesestatales.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2006a): *Fundaciones Estatales. Informe económico-financiero 2004*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnPublicacionesLinea/Documents/2004_Fundaciones_estatales.pdf (Consultado el 15 de marzo de 2010).

IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2006b): *Informe general sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública del ejercicio 2005*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en [http://www.meh.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/1%20global%20%202005%20\(5-12\).pdf](http://www.meh.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/1%20global%20%202005%20(5-12).pdf) (Consultado el 1 de febrero de 2010).

IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2007a): *Norma Técnica sobre colaboración de auditores privados en la realización de auditorías públicas*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en <http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/ClnControlGastoPublico/Documents/NT%20colaboración.pdf> (Consultado el 26 de marzo de 2010).

IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2007b): *Fundaciones Estatales. Informe económico-financiero 2005*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en <http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnPublicacionesLinea/Documents/2005%20Fundaciones%20estatales.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2008a): *Fundaciones Estatales. Informe económico-financiero 2006*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en <http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/CInPublicaciones/CInPublicacionesLinea/Documents/Fundaciones%20estatales%202006%20rectificado%20ciuden.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2008b): *Informe general sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública del ejercicio 2007*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/09%2012%2003%20Informe%20CM%20%20plan%202008.pdf> (Consultado el 15 de febrero de 2010).

IGAE (2009a): Circular 2/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado sobre Auditoría Pública. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Control%20Publico/CIRCULARES/09%2009%2016%20-Circular%20AP.pdf> (Consultado el 25 de enero de 2011).

IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2009b): *Fundaciones Estatales. Informe económico-financiero 2007*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en <http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/CInPublicaciones/CInPublicacionesLinea/Documents/OK.Fundaciones%20estatales%202007.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

IGAE (INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO) (2009c): *Informe general sobre los principales resultados de la ejecución de los planes de control financiero permanente y auditoría pública del ejercicio 2008*, Intervención General de la Administración del Estado, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. Disponible en <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/09%2012%2003%20Informe%20CM%20%20plan%202008.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

REA-CGCEE y FIASEP (Registro de Economistas Auditores-Consejo General de Colegios de Economistas de España y Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público) (2009): *Grado de utilización de la Auditoría Externa como Sistema de Control en el Sector Público*, 2009. Disponible en <http://www.scribd.com/doc/16995393/Informe-auditoria-sector-publico> (Consultado el 26 de marzo de 2010).

TRIBUNAL DE CUENTAS (2003): *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2001*. Tribunal de Cuentas, Madrid. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/611%20Declaración%20CGE%202001.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

TRIBUNAL DE CUENTAS (2004): *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2002*. Tribunal de Cuentas, Madrid. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/653%20Declaración%20CGE%202002%20.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

TRIBUNAL DE CUENTAS (2006a): *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2003*. Tribunal de Cuentas, Madrid. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/701%20Declaración%20CGE%202003.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

TRIBUNAL DE CUENTAS (2006b): *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2004*. Tribunal de Cuentas, Madrid. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/742%20CGE%202004.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

TRIBUNAL DE CUENTAS (2008a): *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2005*. Tribunal de Cuentas, Madrid. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/1781.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

TRIBUNAL DE CUENTAS (2008b): *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2006*. Tribunal de Cuentas, Madrid. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/1814.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).

TRIBUNAL DE CUENTAS (2009): *Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2007*. Tribunal de Cuentas, Madrid. Disponible en <http://www.tcu.es/uploads/1849.pdf> (Consultado el 15 de marzo de 2010).