

GUÍA DE INICIACIÓN EN EL CONTROL FINANCIERO DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL

M^a Soledad MARTÍN GÓMEZ

Tesorera del Ayuntamiento de Villares de la Reina (Salamanca)

Curso de Estudios avanzados sobre rendición de cuentas y auditorías en las entidades locales

SUMARIO:

1. Introducción.
2. El control interno en el sector público local
3. Los responsables del control financiero, personal controlador y colaborador.
4. Ámbito normativo del control financiero.
5. Del estudio preliminar a la planificación del control financiero permanente y la auditoría pública.
6. El desarrollo ejecutivo del control financiero permanente y auditoría pública.
7. Conclusiones. Los informes de control financiero.
8. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN.

Con la llegada del siglo XXI se sucedieron diversas crisis financieras y una oleada de casos de corrupción que generaron una corriente de desconfianza en la gestión pública y, muy particularmente, en los poderes públicos. Esta situación puso de manifiesto la demanda ciudadana de una mayor información sobre la actividad económico-financiera del sector público y la exigencia de una gestión sujeta a los principios de eficiencia, eficacia y economía.

Otros principios rectores han cobrado fuerza en las finanzas del sector público, consagrados en diversas normas de carácter legal, reglamentario, e incluso, en la

Constitución Española, como son la transparencia, la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera.

Este nuevo contexto ha requerido la adaptación de los mecanismos de control con la finalidad de satisfacer las peticiones de los ciudadanos y fortalecer el proceso de regeneración democrática¹.

En el sector público existen mecanismos de control con respaldo normativo de carácter legal. El control puede clasificarse en: interno o externo en función del vínculo que ostenta el órgano que lo ejerce con la organización controlada, o bien en: previo, concomitante o consuntivo, según el momento en que se produce el ejercicio del control.

Centrándonos en el control interno, puede definirse como *el proceso llevado a cabo por la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos*².

En este sentido, la Ley General Presupuestaria señala: *los sujetos que integran el sector público estatal adecuarán su gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos fijados y de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, en un marco de objetividad y transparencia en su actividad administrativa*³. No obstante, no es suficiente una mera declaración de voluntades, sino que es imprescindible tanto la evaluación de la consecución de los citados objetivos, como la verificación del cumplimiento de los principios de buena gestión financiera y la legalidad establecida. Para ello, resulta

¹ Exposición de motivos de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

² Informe I COSO, "Internal Control - Integrated Framework" 1992.

³ Artículo 69 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

necesario el diseño de un modelo eficaz de control interno en el sector público, incluido el sector público local, con las especialidades dispuestas para este ámbito.

La evolución del control interno del sector público local adolece de lentitud a pesar de las novedades introducidas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. La norma citada señalaba que la fiscalización en las Corporaciones locales se había centrado, hasta entonces, en el control de legalidad, ignorándose, otros controles, exigibles por precepto constitucional, motivo por el que se estimó necesario regular, por vez primera, no sólo el control interno en su faceta interventora sino también en sus acepciones de control financiero y control de eficacia.

La Ley 39/1988 reguló la forma en que el control financiero debía ser realizado, incluyendo para su ejercicio una remisión a la normativa estatal. Textualmente decía: *el control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del Sector Público*⁴.

Posteriormente, se aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, (TRLRHL), por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, actualmente en vigor, lo que no supuso novedades significativas en materia de control. No obstante, cabe destacar la mención expresa de la realización de la auditoría de cuentas, como una de las modalidades de control financiero, *en las entidades que reglamentariamente se determine*⁵.

Si bien, no ha sido hasta el año 2017 cuando se ha producido tal desarrollo reglamentario, dando como resultado la aprobación del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades

⁴ Artículo 201.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

⁵ Artículo 213 del TRLRHL.

del Sector Público Local, (RCI), cuya aprobación deriva del mandato efectuado por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

Es, entonces, cuando verdaderamente se puede decir que se ponen en marcha los pilares del ejercicio del control financiero en sus modalidades de control permanente y auditoría pública de la actividad económico-financiera en el sector público local, (en adelante SPL).

Sin embargo, no demasiadas entidades locales de tamaño pequeño y medio han implementado, en plenitud, el control financiero, bien, por la falta de desarrollo reglamentario, o, en ocasiones, con la complicidad de este. Aunque, no es menos cierto que la falta de medios personales y materiales, unido a la falta de formación necesaria y específica en la materia, especialmente en técnicas de auditoría, han derivado en el ejercicio, casi exclusivo, de la función interventora. Esto último, es el motor de arranque de esta Guía, y tiene como objetivo establecer unos mínimos para el ejercicio del control financiero, con una metodología sencilla que facilite el inicio en las prácticas de auditoría por tantos interventores que se encuentran solos, y sin la formación suficiente y el tiempo necesario, para afrontar el gran reto del “nuevo” reglamento de control de aplicación al SPL.

2. EL CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PÚBLICO LOCAL.

El control interno afecta a la totalidad del SPL y tiene como pretensión *asegurar la gestión regular de los fondos públicos, el empleo eficiente de los mismos y la sostenibilidad financiera de las Entidades Locales*⁶.

⁶ Exposición de motivos del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

El cumplimiento de estos objetivos, junto con aquellos otros principios rectores mencionados en el apartado anterior, y la legalidad administrativa, se configuran como los ejes evaluativos del grado de calidad de la actividad económico-financiera.

El ámbito subjetivo del control en el SPL, a efectos del RCI, está compuesto por la Entidad Local y sus entes dependientes, ya sean: organismos autónomos, entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles dependientes (participadas en más de un 50%), fundaciones dependientes, fondos sin personalidad jurídica financiados mayoritariamente con cargo a los presupuestos de la Entidad Local, consorcios adscritos conforme a lo dispuesto en la Ley 40/2015 y entidades, con o sin personalidad jurídica, distintas a las anteriores con participación total o mayoritaria de la Entidad Local.

Definido el ámbito objetivo y subjetivo del control, podemos hablar de dos modalidades básicas de ejercicio: la función interventora y el control financiero.

La función interventora, en la que subyace una forma de control previo a la adopción del acuerdo y de carácter legalista, está íntimamente ligada a la ejecución presupuestaria. Este control se realizará sobre los actos con contenido económico que dicten las Entidades Locales y sus organismos autónomos. No obstante, esta modalidad de control se extenderá a los consorcios *cuando el régimen de control de la Administración Pública lo establezca*⁷.

2.2 El control financiero y sus modalidades:

El control financiero, objeto de desarrollo en esta Guía, tiene como finalidad verificar el funcionamiento de los servicios públicos desde una doble perspectiva: el

⁷ Artículo 3.2 del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

cumplimiento de la normativa aplicable y la sujeción a los principios de buena gestión financiera. Esto último se focaliza en comprobar la utilización de los recursos públicos bajo criterios de eficiencia, eficacia, economía, calidad, transparencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Generalmente se realiza con carácter posterior, salvo excepciones derivadas de obligaciones legales que implican el ejercicio del control financiero con carácter previo al acto administrativo.

A su vez, el control financiero se divide en control permanente y auditoría pública, incluyendo en ambas modalidades el control de la eficacia.

Por su parte, el ejercicio del control permanente se realizará sobre la Entidad Local y los organismos públicos en los que se realice la función interventora. Su finalidad es *comprobar, de forma continua, que el funcionamiento de la actividad económico-financiera del sector público local se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, con el fin último de mejorar la gestión en su aspecto económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental. A estos efectos, el órgano de control podrá aplicar técnicas de auditoría*⁸.

Sin embargo, la aplicación de las técnicas de auditoría al control financiero no suponen una novedad, sino que el TRLRHL, en su artículo 220, ya lo contemplaba sin apreciación alguna de posibilidad en su ejercicio.

⁸ Artículo 29.2 del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

En cuanto a la otra modalidad de control financiero, la auditoría pública, el RCI⁹ establece una diferenciación entre auditoría de cuentas y auditoría de cumplimiento y operativa:

- La auditoría de cuentas, *tiene por objeto la verificación relativa a si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.* Esta auditoría está destinada a fiscalizar las cuentas de los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica, los fondos y los consorcios descritos en el artículo 2.2 del RCI y las sociedades mercantiles y fundaciones del SPL no sometidas a la obligación de auditarse, siempre que estuvieran incluidas en el plan anual de auditorías.
- La auditoría de cumplimiento se realizará en aquellas entidades del SPL no sometidas a control permanente y tiene como objetivo verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera han sido adoptados o ejecutados conforme a la normativa que les resulte de aplicación.
- La auditoría operativa coincide en su ámbito objetivo y subjetivo con la anterior, sin embargo difiere en la finalidad perseguida. Este tipo de auditoría lo que trata es de valorar la racionalidad de la actividad económico-financiera y el cumplimiento de los principios de buena gestión y proponer

⁹ Artículo 29.3 del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

recomendaciones para la mejora de las debilidades detectadas. Por su contenido parece el medio más adecuado para ejercer el control de la eficacia.

Para finalizar con la delimitación del control y sus formas de ejercicio, no hay que olvidar que el RCI ha encuadrado en el marco del control financiero el control de las entidades colaboradoras, beneficiarios de subvenciones y ayudas, financiadas con cargo a los presupuestos generales. Este control se llevará a cabo con las precisiones adoptadas en la normativa estatal de subvenciones, sin olvidar las reguladas por el propio SPL.

3. LOS RESPONSABLES DEL CONTROL FINANCIERO, PERSONAL CONTROLADOR Y COLABORADOR.

Antes de entrar en materia sobre los actores del control financiero, es recomendable establecer una diferenciación entre el modelo de control de una entidad y las actuaciones programadas, o planificadas, para la ejecución del citado modelo de control.

El RCI habla de un modelo de control eficaz, el cual se pondrá a disposición del órgano interventor. De ello, se deduce que el modelo o régimen de control lo ha de establecer el máximo órgano representante de la entidad, con la finalidad de conseguir una mejora constante, un mayor grado de consecución de los objetivos y una mayor eficiencia y eficacia en la administración de los recursos públicos.

En cambio, las actuaciones son el medio utilizado para verificar que realmente el modelo de control es eficaz, y para ello, el órgano de control cuenta con una serie

de deberes y facultades para el ejercicio de sus funciones, además de unos principios rectores de plena aplicación a sus actuaciones¹⁰.

Respecto al ejercicio del control financiero, el órgano interventor se erige como el responsable máximo, gozará de plena autonomía y se le deberán facilitar los medios necesarios para ejercer un control efectivo de al menos un 80% del presupuesto general consolidado. Este porcentaje se elevará al 100% después de tres ejercicios, se entiende que desde la aprobación del reglamento de control interno.

No obstante, el órgano interventor no realizará de forma individualizada las actuaciones de control, sino que será asumido por un equipo de trabajo cuyos componentes sean personal de la propia organización o esté integrado por medios externos. Esto último sí resulta novedoso, alcanzando su eficacia plena en el ámbito de la auditoría pública, en el que se podrá recabar la asistencia tanto pública, mediante la aprobación de convenios, como privada, recurriendo a la contratación del servicio dentro del sector profesional o empresarial. Si bien, las actuaciones de estos últimos deberán ajustarse a las indicaciones dictadas por el órgano interventor, quien será el responsable último del control.

A este respecto, en diciembre de 2020, se aprobó por la Intervención General de la Administración del Estado, (en adelante IGAE), una nueva norma técnica de relación con los auditores en el ámbito del sector público¹¹, de plena aplicación al SPL. Entre otras estipulaciones contiene las actuaciones a realizar por los auditores públicos en la supervisión de los auditores colaboradores, ya sean de carácter público (conveniados) o privado (contratados).

¹⁰ Artículos 4,5 y 6 del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

¹¹ [Norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público \(30-12-2020\)](#).

4. AMBITO NORMATIVO DEL CONTROL FINANCIERO.

A modo sintético, la regulación del control financiero se encuentra recogida principalmente en las siguientes normas:

- Título VI, Capítulo IV del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Título III del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, (RCI).
- Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de control financiero permanente, modificada mediante Resolución de la IGAE 1 de febrero de 2022 para la optimización en su ejercicio.
- Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, modificada recientemente por la IGAE mediante Resolución de 6 de junio de 2022.
- Normas y notas técnicas dictadas por la IGAE.

5. DEL ESTUDIO PRELIMINAR A LA PLANIFICACIÓN DEL CONTROL FINANCIERO PERMANENTE Y LA AUDITORÍA PÚBLICA.

Una vez sentadas las bases teóricas del control interno, cabe destacar una de las mayores novedades introducida por el RCI: la **planificación** en el ejercicio del control financiero. De ello se deriva la necesidad de que, con periodicidad anual, el órgano interventor elabore un Plan Anual de Control Financiero, (en adelante PACF),

en el que se integrarán las actuaciones de control permanente y auditoría pública que se realizarán a lo largo del ejercicio. Estas actuaciones tienen una doble procedencia: las derivadas de una obligación legal y las seleccionadas en función de un análisis de riesgos.

La IGAE, en respuesta a una consulta de 8 de mayo de 2019, puntualizó que las actuaciones de control financiero se pueden clasificar en: planificables derivadas de una obligación legal, no planificables derivadas de norma legal y las derivadas de un análisis de riesgos. No obstante, en el PACF únicamente han de incluirse aquellas que ostentan la categoría de planificables, ya sean de procedencia legal o deriven de la detección y análisis de riesgos.

5.1 Estudio preliminar:

Sin embargo, antes de estar en condiciones de elaborar la planificación del control financiero, resulta adecuado realizar un **análisis preliminar de la entidad** objeto de control y su entorno, que comprende: la normativa aplicable, la estructura organizativa y funcional, las condiciones económicas y financieras, así como la evaluación del sistema de control interno.

Las actuaciones previas citadas se entenderán superadas cuando el ámbito subjetivo del control se refiera a entidades en las que se realice función interventora y, además, no se recurra a personal externo colaborador para la realización de los controles. Por contra, el análisis del sistema de control se deberá efectuar en todo caso, ya que de lo contrario se podría tender a partir de unas premisas iniciales viciadas por la implicación directa del órgano de control.

En lo que se refiere al conocimiento de la entidad es recomendable aplicar las pautas recogidas en la NIA-ES-SP 1315¹² encaminadas a la valoración del riesgo. A grandes rasgos podemos citar: las indagaciones ante la dirección y otras personas de la entidad, procedimientos analíticos, observación e inspección, información obtenida en periodos anteriores, discusión entre los miembros del equipo de trabajo sobre la existencia de incorrecciones, y el conocimiento de factores normativos, sectoriales como la relación con clientes y proveedores, y otros factores externos como puede ser la disponibilidad de financiación, entre otros.

Recabada la información, es el turno de evaluar el sistema de control interno, a cuyos efectos se podrán aplicar tres técnicas diferentes:

1. La técnica descriptiva: basada en la descripción de los procedimientos de control y las personas encargadas de efectuarlo. Es recomendable cuando se audita por vez primera y se documentará en una memoria.
2. El flujograma: consiste en la representación gráfica de los procedimientos y puede complementar a la técnica descrita en el punto anterior.

¹² N+IA-ES-SP 1315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.

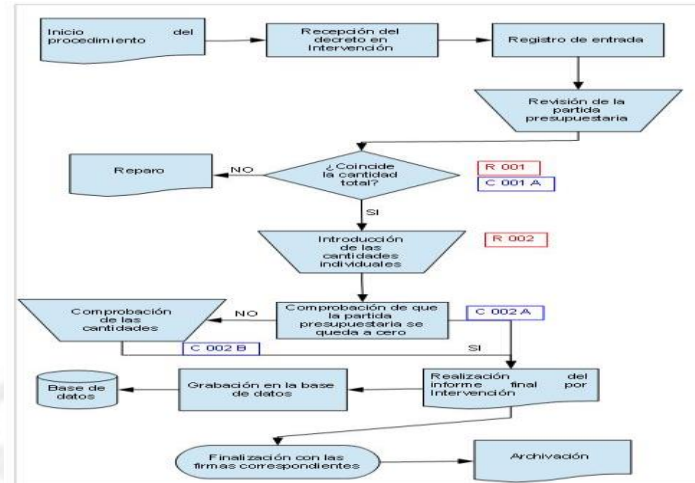


Imagen 1. <https://docplayer.es/76877441-Analisis-del-departamento-de-intervencion-del-ayuntamiento-de-mislata.html>

3. Los cuestionarios de control interno: se trata de preguntas tipo test sobre los procedimientos, complementadas con entrevistas al personal responsable de los mismos. Para su ejecución puede utilizarse la [Guía para la descripción del sistema de control interno de entidades en el marco de la Nota Técnica 1/2017 de la ONA \(Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas \(TDA\)\)](#), especialmente indicada para las actuaciones previas al inicio de la auditoría de cuentas, pero perfectamente extrapolable a otras modalidades de control. Esta técnica no está recomendada para auditorías que se realizan por primera vez, o cuando exista un desconocimiento absoluto del sistema de control.

El Tribunal de Cuentas¹³, (en adelante TCu), en consonancia con la referencia marcada por COSO¹⁴, divide el control interno en cinco componentes:

- 1) Entorno o ambiente de control.
- 2) Identificación y evaluación de riesgos.
- 3) Actuaciones de control.
- 4) El sistema de información y comunicación: calidad y cauces existentes.
- 5) Supervisión de los controles.

El citado órgano fiscalizador recomienda el análisis de estos componentes con el objetivo de ponderar su incidencia en el riesgo de la fiscalización. A mayores, establece una serie de **factores** en función de los cuales se podrá precisar un grado preliminar de confianza en el control interno:

- *La frecuencia con la que se aplica el control.*
- *La existencia de una combinación de controles que permita la obtención de sinergias para mejorar la seguridad.*
- *La importancia y complejidad de las transacciones o actividades a las que afecta el procedimiento objeto de control.*
- *Otros factores que afecten a la probabilidad de que el control funcione según lo previsto, como son la calidad del entorno, la competencia de las personas que participan en el control y la existencia de cambios normativos o internos relevantes.*

¹³ Apartado 2.2.2. de Valoración del riesgo de control del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas. <https://www.google.com/search?client=firefox-b-d&q=manual+de+procedimientos+de+fiscalizaci%C3%B3n+de+regularidad>

¹⁴ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

- *La experiencia de los miembros del equipo de fiscalización sobre circunstancias análogas a las que se encuentra la entidad, o derivada del conocimiento de la entidad, fundamentalmente a raíz de fiscalizaciones recurrentes.*

La aplicación de una o varias de las técnicas anteriores se han de complementar con pruebas de cumplimiento, las cuales se realizarán en fases posteriores a la planificación, y con la finalidad de verificar los procedimientos mediante la reconstrucción documental de las operaciones. La ejecución de cada una de las pruebas pasará por los estadios siguientes:

- Establecimiento de fases clave del procedimiento.
- Fijar los requisitos a cumplir.
- Determinar la extensión de la prueba.
- Ejecutar la prueba.
- Conclusión.

Finalizadas las pruebas de cumplimiento, se estará en disposición de evaluar el grado de confianza definitivo en el sistema de control interno, ya sea en un área concreta o en la entidad al completo. En el caso de obtener indicadores distintos que en la evaluación preliminar tendrá como consecuencia la introducción de modificaciones en la planificación.

Ejemplo práctico n° 1, prueba de cumplimiento:

Procedimiento: contratos menores, reconocimiento de obligación.

Fases clave: propuesta de gasto del órgano gestor, retención de crédito, informes de necesidad y no alteración del objeto del contrato (art. 118 LCSP¹⁵), aprobación del gasto, fase de compromiso del gasto, incorporación de la factura, conformidad de la factura, fiscalización previa, reconocimiento de la obligación.

Requisitos a cumplir: crédito adecuado y suficiente, órgano competente, límites cuantitativos del contrato menor, ausencia de fraccionamiento del contrato, fiscalización favorable del órgano interventor.

Extensión de la prueba: estudio de la población afectada, es decir, de los contratos menores del ejercicio, para decidir el tamaño de la muestra y el método de selección mediante técnicas de muestreo estadístico, de las que se tratará más adelante.

Ejecución de la prueba: se procederá a comprobar los requisitos fijados en cada una de las operaciones o expedientes seleccionados.

Conclusión: se documentará por escrito el resultado de la prueba, señalando el cumplimiento o incumplimiento del procedimiento fijado.

En el caso de que no exista control interno o de su análisis preliminar se estime una falta de confianza considerable en el mismo, las pruebas de cumplimiento se complementarán con pruebas sustantivas, desarrolladas en el apartado 6.2.2 de esta Guía pruebas sustantivas.

¹⁵ Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

5.2 valoración de riesgos:

Realizadas las actuaciones previas, llega el momento de la **valoración de los riesgos**, debiendo distinguir entre el riesgo en el control permanente y el riesgo de auditoría.

En el primero, el objetivo es detectar la existencia de **riesgos** en la actividad económico-financiera, que serán la base para la selección de las actuaciones de **control financiero permanente**. Del proceso de selección se trata en el apartado siguiente, sub-apartado *VII.III actuaciones planificables derivadas de un análisis de riesgos*.

En cuanto al **riesgo en la auditoría**, el análisis de riesgos no está enfocado en determinar la naturaleza de la auditoría, sino en fijar el alcance de la misma. El auditor, una vez analizado el riesgo, deberá diseñar un conjunto de procedimientos para alcanzar una seguridad razonable y poder obtener evidencia suficiente, pertinente y válida. Resulta conveniente la lectura del concepto de evidencia contenida en el apartado A28 de la NIA-ES-SP 1200¹⁶.

El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección¹⁷, y ha de ser de tal magnitud que permita obtener una opinión adecuada. Es decir, el riesgo de auditoría es la probabilidad de emitir una opinión inadecuada cuando existen procedimientos y operaciones que adolecen de incorrecciones. Para controlarlo, el equipo auditor deberá determinar un nivel de riesgo de auditoría máximo que garantice la confianza en los resultados.

¹⁶ NIA-ES-SP 1200. Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.

¹⁷ A32 de la NIA-ES-SP 1200.

A este respecto, el TCu recomienda una garantía razonable del 95%¹⁸, es decir un nivel de confianza, Nc, del 95%, lo que se traduce en un riesgo de auditoría máximo aceptable del 5%, denominado nivel de significación.

Para el cálculo del riesgo de auditoría proponemos utilizar la fórmula recogida en el Manual del TCu, expresada de la forma siguiente:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

Fórmula 1. Manual del Tribunal de cuentas

RA: riesgo de auditoría.

RI: riesgo inherente. Está relacionado con la naturaleza de la entidad, su entorno y la actividad que esta realiza. El riesgo inherente crece a medida que lo hacen factores como el volumen de operaciones y la complejidad de la normativa.

RC: riesgo de control. Se define como la probabilidad de que el sistema contable y de control de la entidad no detecte incorrecciones significativas, o una vez detectadas, imposibilite su corrección o realización. Es decir, existe una relación directa entre el grado de deficiencia del control interno y el riesgo de control.

RD: riesgo de detección. Es el riesgo de que las incorrecciones significativas no sean detectadas por las pruebas sustantivas que se realicen.

¹⁸ Página 12 del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.
<https://www.google.com/search?client=firefox-b-d&q=manual+de+procedimientos+de+fiscalizaci%C3%B3n+de+regularidad>

Valoración del riesgo inherente (RI): para cuantificar el riesgo inherente de la entidad se han de tener en cuenta una serie de factores que el TCu¹⁹ ha agrupado en:

- Factores asociados con la estructura operativa.
- Factores debidos a circunstancias económicas o técnicas.
- Factores debidos al marco normativo.
- Factores referidos a la propia organización.
- Factores relativos a actividades o programas.

Una forma de cuantificar este riesgo pudiera ser asignar puntuaciones en función de la posibilidad de ocurrencia de cada factor, a cuyos efectos se propone como ejemplo la Tabla de valoración siguiente:

Puntuación de ocurrencia/factor		
Alta	Media	Baja
1	0,5	0,1

Tabla 1. Elaboración propia.

¹⁹ Página 13-14 del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.
<https://www.google.com/search?client=firefox-b-d&q=manual+de+procedimientos+de+fiscalizaci%C3%B3n+de+regularidad>

Posteriormente, para calcular la probabilidad del riesgo inherente cabría utilizar la fórmula siguiente:

$$RI = \frac{\sum \text{Puntos/factor}}{N^{\circ} \text{ maximo puntos posibles}}$$

Fórmula 2. Elaboración propia.

Valoración del riesgo de control (RC): para cuantificar este riesgo es necesario la evaluación previa del sistema de control interno conforme lo expuesto en el apartado 5.1, el cual constará de las tres fases siguientes: análisis preliminar, pruebas de cumplimiento y evaluación definitiva. No obstante, a efectos de la elaboración del PACF, que veremos en el apartado siguiente, es suficiente la realización del análisis preliminar del riesgo, que clasificaremos en bajo, medio o alto, según el caso. En función de la naturaleza del riesgo se le asignará un valor que oscilará entre el cero y uno, pudiendo aplicar a modo orientativo los valores que el TCu establece en el Ejemplo nº 2 de su ya citado Manual²⁰.

Riesgo de Control	
Alto	1
Medio	0,25
Bajo	0,15

Tabla 2. Elaborada por el Tribunal de Cuentas.

En todo caso, se deberá dejar constancia, por escrito, del criterio utilizado para la valoración del riesgo.

²⁰ Ver Ejemplos prácticos sobre cálculo de riesgos del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas (páginas 18-23).

Valoración del riesgo de detección: para su cálculo tomaremos en cuenta el 5% como valor aceptable del riesgo de auditoría que recomienda el TCu. Por tanto, sustituyendo este valor en la fórmula nº 1 y despejando obtenemos:

$$RD = \frac{0,05}{RI \times RC}$$

Fórmula 3. Manual de Tribunal de Cuentas.

A mayores, para la valoración del riesgo en el ejercicio del control financiero se podrán utilizar los procedimientos recogidos en la norma de auditoría sobre identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno. Para la ampliación de esta información habrá de remitirse a la propia norma NIA-ESP-SP-1315.

Una vez identificados los riesgos, estaremos en disposición de elaborar un mapa, o matriz, de riesgos de la entidad o de cada una de las entidades que forman el propio SPL, o bien, una única matriz general de riesgos para todas las entidades y entes para los que se diseña el control financiero, denominada matriz de riesgos consolidada. Este tipo de matrices resultan de gran utilidad para la asignación de prioridades y, consecuentemente, para la selección de los riesgos. A modo de plantilla se puede tomar la recogida en el punto 3.10 de la Guía de Autoevaluación de Riesgos en el Sector Público²¹ elaborada por la Entidad Fiscalizadora Superior de México, o bien el modelo que se muestra en la imagen.

El mapa consistirá en una matriz de dos ejes; en el eje X se representa el grado de impacto del riesgo, por ejemplo alto, medio y bajo, mientras que en el eje Y se muestra la frecuencia de dicho riesgo, tal como: improbable, posible, ocasional,

²¹ Guía de autoevaluación de Riesgos en el Sector Público, elaborada por la Auditoría Superior de la Federación.

moderado y constante, o aquellos términos que se estimen más ajustados a la entidad que se audita o controla.

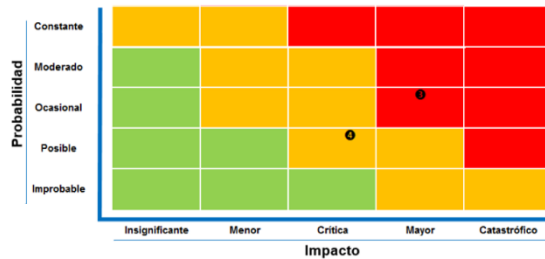


Imagen 2. Obtenida de www.ealde.es

5.3 Nivel mínimo de confianza en la auditoría pública (NC):

El cálculo de esta magnitud tiene como origen el riesgo de detección obtenido en el apartado anterior, de modo que, como señala el TCu en su Manual: *una vez calculado el valor del riesgo de detección (RD) que iguala la fórmula, se fijará el nivel mínimo de confianza a obtener de las pruebas sustantivas, nivel definido como $1-RD$, y que servirá para el cálculo del tamaño de la muestra²².*

En este punto, se considera de interés las conclusiones que el Tribunal emite en el Ejemplo nº2 de su Manual (lectura recomendada). A modo de resumen, establece una relación directa entre el nivel mínimo de confianza exigido y el número de pruebas sustantivas necesarias. Así, a mayor nivel mínimo de confianza, más pruebas sustantivas deberán de ser realizadas, puesto que el riesgo inherente y el riesgo de control existen. Y a la inversa, a menor nivel de confianza requerido no serán necesarias tantas pruebas sustantivas.

²² Página 22 del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

En ambos casos, el número de elementos de la muestra lo determinará el nivel mínimo de confianza, el error tolerable y el tamaño de la población, como veremos más adelante.

5.4 La importancia relativa:

La importancia relativa, o materialidad, es el límite máximo de incorrecciones, omisiones incluidas, que no se consideran relevantes a efectos de los resultados de la auditoría en función de los objetivos perseguidos. Hallar este nivel de importancia relativa, (en adelante NIR), una vez determinado el riesgo, ayuda a planificar el alcance de la auditoría. Así, a menor NIR mayor número de pruebas necesarias.

No obstante, el NIR no es exclusivo de la etapa de planificación, sino que ha de revisarse, si procede, en estadios posteriores como el trabajo de campo y la emisión de resultados o informe.

Este indicador regula en la NIA-ES-SP 1320 de Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría y en la NIA-ES-SP 1450 sobre Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría. Esta última explica la forma de aplicar el NIR con la finalidad de analizar la incidencia de las incorrecciones sobre la auditoría.

La materialidad deberá ser valorada en sus dos vertientes: cualitativa y cuantitativa. La materialidad cuantitativa es el porcentaje de error máximo tolerable, (Et), utilizado para calcular el tamaño de la muestra en las pruebas sustantivas e interpretar la relevancia de las incorrecciones con el objetivo de ponderar su inclusión en el informe de resultados. Su valor oscila entre el 0,5% y el 5% según el TCu estatal, o entre el 0,5% y el 2% según el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea. A efectos

prácticos, se puede utilizar el 2% siguiendo el criterio aplicado para gastos presupuestarios que este último Tribunal considera aceptable²³.

En el caso concreto de las auditorías de cuentas habrá que remitirse a la norma técnica de la IGAE sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado (11-04-2007).

5.5. La planificación:

Valorados los riesgos y demás actuaciones preliminares, llega el turno de la planificación del control financiero a través del denominado Plan Anual de Control Financiero para el SPL. Este Plan, de acuerdo con el RD 424/2017, será elaborado por el órgano interventor y remitido al Pleno, a efectos informativos, por vía de la Presidencia. Por ello, parece adecuado la aprobación previa mediante resolución de Alcaldía en uso de la competencia residual atribuida en el artículo 21 de la Ley de Bases de Régimen Local.

Contenido Mínimo del Plan Anual de Control Financiero:

El reglamento de control, en el artículo 31, señala que se deberá identificar el alcance objetivo, subjetivo y temporal de cada una de las actuaciones. A falta de una mayor precisión, puede tomarse como referencia el Plan de Auditorías y Control Financiero aprobado por la IGAE, así como los trabajos que previamente hayan elaborado otras Entidades Locales. A grosso modo, se propone un marco de contenidos del PACF con los puntos que a continuación se relacionan:

²³ Presentación de los informes anuales relativos al ejercicio 2018 del Tribunal de Cuentas Europeo.

I. INTRODUCCIÓN: breve mención a la evolución del control interno, con especial referencia al control financiero y su regulación normativa.

II. AMBITO OBJETIVO: la actividad económico-financiera y actos administrativos no sometidos a función interventora, así como los objetivos operativos y estratégicos que se persiguen con la elaboración plan._Toc71370529

III. AMBITO SUBJETIVO: las entidades del SPL que se verán afectadas por los distintos tipos de control financiero, en función de las disposiciones del RCI.

IV. AMBITO TEMPORAL: se refiere al periodo de ejecución del plan, en todo caso anual, y los periodos afectados por las actuaciones contempladas en el plan, es decir, uno o varios ejercicios cerrados.

V. DE LA MODIFICACIÓN DEL PLAN: cabe delimitar los motivos por los cuales el plan puede ser objeto de modificación y el procedimiento para llevarlo a cabo.

VI. RESPONSABLE Y PERSONAL DEL TRABAJO DE CONTROL FINANCIERO: el responsable será el órgano interventor y se deberá hacer mención a los integrantes del equipo del trabajo de la entidad, así como a los colaboradores externos, ya sean públicos o privados.

VII. ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO PERMANENTE: resumen genérico de actuaciones en función del artículo 32.1 y 32.5 del RCI y breve descripción del procedimiento.

VII. I ACTUACIONES NO PLANIFICABLES DERIVADAS DE UNA OBLIGACIÓN LEGAL: este apartado es prescindible y podrá no ser objeto de

desarrollo, siendo suficiente una enumeración de las obligaciones derivadas del RD 128/2018²⁴.

VII.II ACTUACIONES PLANIFICABLES DERIVADAS DE UNA OBLIGACIÓN LEGAL: en todo caso se incluirán las siguientes actuaciones, en las cuales se podrían establecer una serie de delimitaciones como, por ejemplo, que el resultado de los controles se emita en el primer cuatrimestre del año, o bien, como han regulado muchas Entidades Locales, que se remitan al Pleno junto con la liquidación presupuestaria²⁵.

ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO PLANIFICABLE DERIVADAS DE UNA OBLIGACIÓN LEGAL						
PERIODICIDAD	PLAZO DE EMISIÓN	NORMATIVA	ARTÍCULO	CONTROL	INFORME	DESTINATARIO
Anual	Primer cuatrimestre	Ley 25/2013	12.2	Permanente Posterior	Cumplimiento normativa de morosidad	Pleno
Anual	Primer cuatrimestre	Ley 9/2013	DA 3 ^a	Permanente Posterior	Gastos no imputados al presupuesto (cta. 413)	Pleno
Anual	Primer cuatrimestre	Ley 25/2013	12.3	Permanente Posterior	Auditoria del sistema de registro de facturas	Pleno

Tabla 3. Elaboración propia.

VII.III ACTUACIONES PLANIFICABLES DERIVADAS DE UN ANÁLISIS DE RIESGOS: tras la evaluación y análisis de riesgos de la actividad económico-financiera de la entidad o entes correspondientes, se asignarán prioridades en función de criterios cualitativos o cuantitativos, determinados por el órgano controlador. Para ponderar el riesgo en entidades sometidas a función interventora se puede recurrir a criterios que valoren la reiteración del

²⁴ Funciones de control financiero encomendadas al interventor en el artículo 4.1.b del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

²⁵ Desarrollado en el Plan Anual de Control Financiero del Ayuntamiento de Chiclana, ejercicio 2019.

incumplimiento, como por ejemplo, el número de reparos, la gravedad o tipología del mismo, observaciones realizadas, etc. De un modo más genérico, la medición del riesgo se podrá estimar en función de la probabilidad de ocurrencia, el grado de significación, la clasificación del error en material o aritmético, la desviación económica producida, la transcendencia del área afectada o el vicio del que adolece un acto administrativo.

Elegido el marco de referencia para la ponderación de los riesgos, procede la aplicación de los criterios anteriores a los riesgos detectados para seleccionar aquellos que se estimen prioritarios, a cuyos efectos resulta de utilidad elaborar el mapa de riesgos del apartado 5.2. (Seguir el vínculo [mapaderiesgos](#)).

Como apunte práctico, cabe señalar que en entidades con múltiples riesgos se puede recurrir a la asignación de puntos a los diferentes criterios, o bien utilizar la [Guía para la descripción del sistema de control interno de entidades en el marco de la Nota Técnica 1/2017 de la ONA \(Términos del documento de inicio de la auditoría de cuentas \(TDA\)\)](#) ya citada.

VIII. AUDITORIA PÚBLICA: en este apartado se enumerarán las auditorías de cuentas, de cumplimiento y operativas que se realizarán durante el ejercicio. Además, ha de quedar constancia, de cada una de ellas, el ámbito subjetivo de aplicación, el personal responsable y colaborador de la auditoría, ya sean internos o externos, la normativa aplicable y las verificaciones que se deberán realizar en función del tipo de auditoría. Asimismo, en aquellas que la legislación específica no lo fije, conviene establecer la programación temporal de las actuaciones.

Cabe mencionar, que para la selección del tipo de auditoría resulta necesario una valoración previa del control interno existente en función de las pautas recogidas en los apartados anteriores. Una vez realizada, estaremos en disposición de comenzar

con la valoración de los riesgos, según el procedimiento descrito en el apartado 5.1, "*estudios preliminares*", punto de partida para la elección de la modalidad de auditoría más adecuada. (Seguir el vínculo *Estudiopreliminar*).

IX. CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES: el RCI incluye, dentro del control financiero del SPL, el control financiero de las subvenciones en consonancia con las disposiciones de la Ley General de Subvenciones y su normativa de desarrollo. En concreto, habrá que remitirse al Título III de la Ley y al artículo 84 del reglamento, donde se especifica que el control financiero se realizará mediante procedimientos de auditoría en un plazo de cuatro años a contar desde la presentación de la cuenta justificativa. Serán objeto de este control los beneficiarios y entidades colaboradoras a los que se les haya otorgado subvenciones con cargo a los presupuestos municipales.

La normativa establece, como forma de ejercicio del citado control, la auditoría de las facturas²⁶ incluidas en las cuentas justificativas de las subvenciones, en las que se deberá analizar el cumplimiento de la normativa de facturación, su inclusión en las cuentas citadas, el carácter de gasto subvencionable y otros extremos relevantes.

Este control financiero se basa en verificar el cumplimiento de la condición de beneficiario, la correcta aplicación de la subvención, la adecuada justificación de la misma, la regularidad de las operaciones financiadas y la existencia de hechos no declarados a la Administración que pudieran afectar a la condición de beneficiario.

X. METODOLOGÍA DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL FINANCIERO: es objeto de desarrollo en el apartado sexto.

²⁶ Artículo 84 del RD 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

XI. DEL RESULTADO DEL CONTROL FINANCIERO: el resultado de los controles se documentará en informes escritos, que serán remitidos al gestor directo de la actividad controlada, al Presidente de la Entidad Local, y al Pleno en un punto independiente de la sesión.

Anualmente, el interventor elaborará el informe resumen de los resultados del control interno más significativos, producto de las actuaciones de control del ejercicio anterior para su remisión al Pleno y a la IGAE. Como respuesta a las debilidades, deficiencias, errores e incumplimientos que se pongan de manifiesto en este informe, el Presidente formalizará un Plan de Acción con medidas correctoras, que será remitido a la Intervención para que valore su adecuación y evalúe, con posterioridad, su cumplimiento.

6. EL DESARROLLO EJECUTIVO DEL CONTROL FINANCIERO PERMANENTE Y AUDITORÍA PÚBLICA

Como ya se ha dicho anteriormente, para el ejercicio del control financiero permanente se podrán utilizar técnicas de auditoría, a cuyos efectos serán de aplicación las Normas de Auditoría del Sector Público dictadas por la IGAE, en adelante NIA-ESP-SP, aprobadas como resultado de la adaptación de las normas internacionales de auditoría al Sector Público Español²⁷. Existen treinta y cuatro normas diferentes que se clasifican mediante un código grupal. Esta normativa se complementa con el resto de normas y notas técnicas, resoluciones e instrucciones dictadas, al respecto, por la IGAE.

En mi opinión, la aplicación de las técnicas de auditoría al control financiero parece lo más adecuado dada la insuficiencia de medios personales de la que suelen

²⁷ Resolución de la Intervención general de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, de 25 de octubre de 2019.

adolescer las entidades locales, especialmente aquellas cuya secretaría está catalogada de clase segunda y tercera, resultando adecuado implementar las técnicas de revisión selectivas.

Por tanto, siguiendo con el desarrollo, una vez planificada la naturaleza de las actuaciones es necesario determinar los trabajos a ejecutar conforme las especificaciones del apartado siguiente.

6.1. La planificación ejecutiva del plan anual de control financiero:

Aprobado el PACF, y remitido al Pleno, será necesario realizar el desarrollo del plan en documentos, denominados **programas de trabajo**, que contendrán las pruebas y los procedimientos requeridos para la ejecución de las actuaciones planificadas con el objetivo de obtener una evidencia adecuada.

En cada programa el desglose debe ser tal, que permita la asignación de tareas y responsabilidades a los integrantes del equipo de control que se designe, y en el mismo ha de constar: las colaboraciones externas e internas, el grado en que se debe confiar en el sistema de control interno existente, el número, la naturaleza y alcance de las pruebas, y cuantos datos se estimen convenientes para el detalle de las actuaciones.

Cabe resaltar que los programas de trabajo han de permitir el control del trabajo efectuado por el equipo controlador, de modo que favorezcan la supervisión y re-planificación de las actuaciones. Para ello es fundamental la programación temporal de los trabajos mediante la técnica del cronograma u otra similar.

Los programas establecerán para cada área el NIR y el riesgo de auditoría asumido o aceptable.

A efectos prácticos se ha elaborado la siguiente plantilla con las recomendaciones del TCu, la cual se deberá adaptar en función de las necesidades de la entidad auditada o las desviaciones que surjan durante la ejecución de los trabajos, de lo que se dejará constancia escrita.

Ejemplo práctico n°2, programa de trabajo:

PROGRAMA DE TRABAJO			Código: Fact/20		
ENTIDAD	Ayuntamiento de Río Duero		Sello de Órgano/Firma		
ÁREA	Registro de facturas				
TIPO DE CONTROL FINANCIERO	Permanente posterior				
RESPONSABLE	Interventor				
EQUIPO DE CONTROL	Técnico y Administrativo Intervención				
RIESGO DEL ÁREA	Bajo				
OBJETIVO/S DEL PROGRAMA: Verificar el cumplimiento de la Ley 25/2013 de facturación electrónica, que no existen facturas retenidas sin contabilizar, los tiempos medios de inscripción y el número y causa de las facturas rechazadas.			Legislación aplicable:		
Trabajos a ejecutar:	Asignado a	Tiempo estimado ejecución	Hecho por	Fecha	Referencia
1- Elaborar un listado de la facturas registradas, distinguiendo entre facturas electrónicas y no electrónicas, fechas de entrada y de registro, y un listado de facturas rechazadas y motivos.					Fact/20.1
2- Comprobar la existencia de facturas no electrónicas emitidas por obligados a facturar electrónicamente					Fact/20.2
3-					
Observaciones:					

En todo caso, el órgano interventor comunicará por escrito el inicio de las actuaciones al titular del servicio, organismo, órgano o entidad auditada.

6.2 La ejecución de las pruebas de los trabajos programados:

Definidos los trabajos, el objetivo del auditor es realizar las pruebas de auditoría contenidas en los programas de trabajo para alcanzar evidencia suficiente y adecuada, tal y como se recoge en las normas de auditoría del sector público²⁸.

²⁸ Página 3 de la NIA-ES-SP 1500, Evidencia de auditoría.

Según la NIA-ES-SP 1500, *“la suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad”*.

En cuanto a la adecuación, la citada norma de auditoría señala que *es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene*.

El auditor debe concluir si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada, en función de su juicio profesional, como señala la NIA-ES-SP 1330, previa ponderación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio en la obtención de información, todos ellos factores a los que hace referencia la NIA-ES-SP 1200. Para alcanzar dicha evidencia, es necesario la realización de pruebas de cumplimiento o sustantivas, de las que hablaremos a continuación.

En cuanto a la ejecución de las pruebas, el TCU señala una serie de técnicas que pueden ser utilizadas para realizar cualquier tipo de prueba: inspección documental o física, examen analítico, observación e indagación²⁹.

²⁹ 3.2. Técnicas para la realización de las pruebas de fiscalización del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

Por su parte, el RD 424/2017, hace mención a las actuaciones posibles para el desarrollo de la auditoría en el artículo 33.4, como el examen documental, requerimientos de información al ente auditado, organismos oficiales, o a terceros relacionados con los servicios, verificación de los sistemas informáticos, comprobaciones materiales de activos, asesoramiento jurídico o técnico y cualquier otra actuación necesaria para la obtención de la evidencia.

6.2.1 Pruebas de cumplimiento:

Por su parte, las pruebas de cumplimiento tienen como finalidad comprobar que el control interno existe, es utilizado, funciona de acuerdo con su diseño y cumple con la normativa de aplicación.

Estas pruebas son necesarias si se decide confiar en el sistema de control interno existente.

Este apartado ha sido objeto de desarrollo en el punto 5.1, (para un acceso directo pinche en el siguiente enlace: [pruebasdecumplimiento](#)).

6.2.2 Pruebas sustantivas:

Las pruebas sustantivas están destinadas a proporcionar evidencia de la integridad, exactitud y validez de las operaciones y documentos con transcendencia en la información objeto de la auditoría.

Su objetivo es reducir el riesgo de error o fraude no detectado por el control interno y así reducir el riesgo de detección (RD).

Estas pruebas se realizarán con posterioridad a las de cumplimiento. En función de los resultados obtenidos en la evaluación del sistema de control interno, se determinará su naturaleza, alcance y momento de realización.

Podemos distinguir cinco clases de pruebas sustantivas:

1. Revisiones analíticas³⁰: es la comparación y/o análisis de datos financieros o entre datos financieros y no financieros. Tienen como finalidad corroborar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros y pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad. Si así fuera, según la NIA-ES-SP 1315, el auditor revisará su valoración de los riesgos de incorrección material y modificará los procedimientos de auditoría planificados con posterioridad.

2. Detalles de Saldos: consiste en analizar los componentes del saldo de una cuenta, o un saldo concreto, que puede estar integrado por una o varias partidas, con el objetivo de comprobar la fiabilidad y representación de la imagen fiel de la realidad.

3. Verificación de documentos: se basa en la comparación de las operaciones con los documentos probatorios de las mismas, ya sean resoluciones, contratos, convenios, etc.

4. Revisiones físicas: consiste en la revisión cruzada de los bienes físicos y los registros de bienes, con la finalidad de comprobar su existencia y estado, así como su inclusión en registros como el inventario de bienes. Cabe la lectura de las recomendaciones incluidas en la página 15 y siguientes de la NIA-ES-SP 1501.

5. Confirmaciones externas: su objetivo es obtener información de terceros mediante la remisión de cartas, denominadas circularizaciones, a bancos, proveedores,

³⁰NIA-ES-SP 1520. Procedimientos analíticos.

aseguradoras, asesorías jurídicas, etc. Estas cartas han sido reguladas en la NIA-ES-SP 1505, de confirmaciones externas³¹.

Como modelo de carta se puede tomar el incluido en el Anexo 7 del Manual del TCu.

6.3. Selección de la población y el método de muestreo:

Antes de iniciar las pruebas, y determinada la población sobre la que se extraerá la información, habrá que decidir el procedimiento de selección de los elementos sobre los que se ejecutará el control, para lo que se tendrá en cuenta la variabilidad y el tamaño de la población, además de los medios técnicos disponibles. Podemos distinguir entre:

- Selección de toda la población: recomendable para poblaciones muy pequeñas, ya que supone un alto consumo de recursos humanos, salvo que exista una digitalización completa y se apliquen técnicas de análisis de datos. Puede ser conveniente cuando existe un alto riesgo inherente y de control.
- Selección de elementos específicos: existe un sesgo de subjetividad que no permite extrapolar los resultados a toda la población. Se recomienda para valoraciones preliminares del riesgo y cuando existan elementos con una importancia cuantitativa o cualitativa que lo aconseje.
- Selección mediante técnicas de muestreo: se estudiarán los elementos seleccionados mediante muestreo estadístico, o no estadístico,

³¹ https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/CFPyAP/Documents/Copia_Electr%C3%B3nica_NIA-ES-SP%201505%20%20NOTAbis.pdf

obteniendo resultados para toda la población³². Según el TCu, *en las pruebas de cumplimiento, con carácter general, serán más importantes la naturaleza y la causa de los errores detectados, que el número de ellos, por lo que en estos casos resultarán más apropiadas las técnicas no estadísticas que las estadísticas*. Para ampliar la información cabe remitirse a la norma de auditoría de aplicación; la NIA-ES-SP 1530 [NIA-ES-SP 1530](#).

6.3.1 muestreo estadístico: Dentro del muestreo estadístico podemos diferenciar entre métodos en los que los elementos tienen igual probabilidad de elección, como el sistemático o por estratos, y métodos de selección en función del valor monetario, como el muestreo por unidad monetaria.

6.3.2 muestreo no estadístico: se utilizará de forma residual para poblaciones muy pequeñas y sin valores significativos, estratificando la población mediante un valor de corte que suele coincidir con el error máximo tolerable, o bien, aplicando el juicio del auditor. También se utiliza con poblaciones muy grandes e importes elevados, cuando el objetivo es obtener evidencias que no estén relacionadas con las cuantías.

En ambos casos, habrá de determinarse el número de elementos que integrarán la muestra, “*tamaño de la muestra*”, conforme el desarrollo del punto siguiente.

6.4. El tamaño de la muestra:

Para calcular el **tamaño de la muestra**, en el caso del **muestreo estadístico**, podemos adoptar el criterio establecido por el TCu que consiste en utilizar los valores de una distribución estadística normal, mediante la fórmula siguiente:

³² Recomendable leer el cuadro de ventajas y desventajas de los distintos métodos de muestreo elaborado por el Tribunal de Cuentas, punto 3.3.5.7 del Manual.

$$n = \frac{k^2 Npq}{Nd^2 - d^2 + k^2 pq}$$

Donde:

n, es el tamaño de la muestra

k, valores de la función de densidad de la distribución N(0,1)

N, tamaño de la población

p, nivel de significación o riesgo de detección

q, nivel de confianza requerido por el auditor en las operaciones y el control interno, equivale a 1-p

d, error máximo tolerable o importancia relativa.

A efectos prácticos, se puede recurrir a la tabla tipo de tamaños de muestras en función de distintos niveles de confianza y error tolerable que ha elaborado el TCu³³.

En cuanto al **muestreo no estadístico**, el **tamaño de la muestra** se calculará multiplicando el tamaño de la población, N, por el tamaño mínimo recomendable de una muestra o criterio auditable, del 10%. Si el número n obtenido fuera de un tamaño significativo se podrán aplicar criterios reductores, seleccionados a juicio del auditor, por ejemplo el descarte de los menores de un determinado importe.

$$n = N * 10\%$$

³³ Punto 3.3.4 del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

6.5. Los elementos de la muestra:

Una vez conocido el número de elementos que formarán parte de la muestra, llega el momento de seleccionar dichos elementos en función del método de muestreo seleccionado.

1. Muestreo sistemático: indicado para poblaciones muy elevadas o en las que el auditor considera más relevante el tamaño que el valor monetario³⁴. Se comienza con el cálculo del intervalo de la muestra (1, h) mediante la fórmula $h = N/n$, y se elige un número aleatorio, a, entre (1, h), que será el primer elemento de la muestra. Los sucesivos elementos se obtendrán de la serie $a+h$, $a+2h$, $a+3h$, y así hasta completar el tamaño de la muestra.

2. Muestreo estratificado³⁵: esta tipología se suele utilizar cuando la finalidad es reflejar las características de un grupo específico de la población, o bien, se quiere estudiar las relaciones entre dos o más estratos. Por su mayor complejidad no será explicado en esta Guía incipiente, no obstante, se puede ampliar la información en el apartado 3.3.5.5 del Manual del TCu.

3. Muestreo por unidad monetaria³⁶: resulta adecuado cuando el auditor considere más relevante el importe que el tamaño de la población. Para realizarlo, se ordenan los elementos de mayor a menor importe, se calcula el valor de corte, VC, dividiendo el valor total de todos los elementos, lo que denominaremos valor de libros, VL, entre el tamaño de la muestra, n. Posteriormente se realiza un recuento del número de elementos que están por encima de ese VC y se hace el sumatorio del valor de todos

³⁴ Ver ejemplo nº4 del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

³⁵ Ver ejemplo nº5 del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

³⁶ Ver ejemplo nº6 del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

aquellos que están por debajo del VC. Ahora, ya se está en disposición de calcular el intervalo de la muestra para los valores menores al VC.

$$h = \frac{VL_{<VC}}{n_{<VC}}$$

A continuación se elige un número aleatorio, a , entre (1, h) y se calculan los valores acumulados de los elementos que están por debajo del VC. Por tanto, formarán parte de la muestra los elementos con valores superiores al VC, y de entre los inferiores estarán el número a , y aquellos cuya suma es el superior a $a+h$, $a+2h$...

4. Muestreo no estadístico: se calcula el tamaño de corte, NC, multiplicando N, por el error tolerable (2%) y se eligen los NC elementos de mayor importe. Por ejemplo, si el tamaño de corte es 8, se eligen los 8 elementos de la muestra con mayor importe, y el octavo será el valor de corte, Vc. De este modo, la muestra estará formada por los NC elementos, y el resto se elegirán entre los mayores después de que se les haya asignado un valor aleatorio entre (0,1).

De todo ello se ha de dejar constancia escrita en documentos que las normas de auditoría han venido denominando papeles de trabajo.

6.6. Los papeles de trabajo:

De acuerdo con la norma de documentación de auditoría, [NIA-ES-SP 1230.](#), documentar la auditoría tiene como finalidad:

- *Facilitar al equipo de trabajo la planificación y ejecución de la auditoría.*
- *Facilitar a los miembros del equipo de trabajo, responsables de la supervisión, la dirección y supervisión del trabajo de auditoría, el*

cumplimiento de sus responsabilidades de revisión de conformidad con la NIA-ES-SP 12202.

- *Permitir al equipo de trabajo rendir cuentas de su trabajo.*
- *Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.*
- *Realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad con la NICC 3 o con los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes⁴.*
- *Realizar inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios u otros que sean aplicables.*

Los **papeles de trabajo** se pueden definir como los documentos de constancia, recepción y salida que se elaboran en el desarrollo de una auditoría, y en los que se refleja la información utilizada, las pruebas realizadas, los criterios adoptados y los resultados obtenidos.

En cuanto a la forma y contenido cabe recurrir a los modelos elaborados por el TCu en su Manual de fiscalización³⁷.

Los papeles han de tener las características siguientes:

- **Oportunidad:** han de realizarse en los tiempos fijados según la organización de la auditoría.
- **Integridad:** han de contener toda la información relevante para los resultados, conclusiones y aquella otra que fundamente la evidencia, así como los juicios realizados para llegar a las conclusiones.

³⁷ Anexos 2,5,6,7 y 8 del Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

- Concisión: datos resumidos e interpretados.
- Claridad y detalle: redacción comprensible para cualquier interesado que lo consulte.
- Relevancia: incluir todos los asuntos de importancia en relación a los objetivos.

El contenido de los papeles de trabajo estará en relación con la tipología del control o auditoría objeto de realización, sin embargo, la IGAE ha fijado un contenido mínimo en su Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo, el cual puede utilizarse a modo de referencia. En la citada Instrucción se recogen los distintos tipos de papeles; hojas matrices, hojas sumarias, hojas de cálculo y documentos probatorios y accesorios.

En cuanto a la organización de los papeles, la IGAE establece un sistema de referencias simples y referencias cruzadas, que permiten la ordenación de los mismos y la relación de un dato de un papel con otro incluido en un papel distinto, respectivamente.

En este punto, se hace indispensable la lectura de la Instrucción sobre organización de papeles de trabajo³⁸ para completar la información y una mejor comprensión de lo inicialmente expuesto.

7. CONCLUSIONES. LOS INFORMES DE CONTROL FINANCIERO:

Obtenidos los resultados del ejercicio del control financiero, llega el momento de documentar las conclusiones obtenidas.

³⁸ Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero (11-06-2002).

Para ello, el RCI en su Capítulo IV, sobre resultados del control financiero, establece:

1. El resultado de las actuaciones de control permanente y de cada una de las auditorías se documentará en informes escritos, en los que se expondrán de forma clara, objetiva y ponderada los hechos comprobados, las conclusiones obtenidas y, en su caso, las recomendaciones sobre las actuaciones objeto de control. Asimismo, se indicarán las deficiencias que deban ser subsanadas mediante una actuación correctora inmediata, debiendo verificarse su realización en las siguientes actuaciones de control.

2. La estructura, contenido y tramitación de los mencionados informes se ajustará a lo establecido en las normas técnicas de control financiero y auditoría dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado.

En este sentido cabe hacer mención a las Disposiciones decimonovena y vigésima de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE, sobre los informes de la auditoría pública, recientemente modificadas por Resolución de 9 de junio de 2022 con el objetivo de aumentar la implicación del órgano gestor en la corrección de los resultados plasmados en los informes, entre otros.

Por remisión, habrá que estar a lo dispuesto en las NIA-ES-SP 17XX, siendo la NIA-ES-SP 1700R³⁹ la que fija la estructura de los informes. Con esta normativa, especialmente el contenido de los Anexos, podemos elaborar el siguiente informe tipo:

³⁹ NIA-ES-SP 1700 R. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

*INFORME DE AUDITORÍA DE (TIPO)/CONTROL PERMANENTE EMITIDO
POR LA INTERVENCIÓN DEL AYUNTAMIENTO DE XXX EN EL EJERCICIO
DEL CONTROL FINANCIERO DE (LA ENTIDAD/ENTE AUDITADO) ZZZ, DEL
EJERCICIO 202X.*

*Al /Pleno del Ayuntamiento de.../órgano de gestión/órgano de gobierno o
dirección de la entidad ABC.*

*Esta Intervención, en uso de las competencias atribuidas en el artículo 4.1.b
del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico
de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, y
conforme el Plan Anual de Control Financiero aprobado para el ejercicio 202X ha
(auditado/ejecutado el control permanente) las (ej.: cuentas, registro de facturas) de
la entidad ABCD del ejercicio 202X-1, que comprende (el balance,..., las facturas
telemáticas...), que se anexan a este informe.*

*El Concejal/Alcalde/Administrador/Director/Jefe de servicio de (ej.:
facturación) es el responsable de la elaboración de las cuentas/del servicio X/del
registro Z, de conformidad con el organigrama de la entidad/ la relación de puestos
de trabajo/norma financiera ZZZ.*

*(En su caso) Las mencionadas cuentas anuales fueron aprobadas el
dd/mm/aaaa por la Junta General de Accionistas/órgano correspondiente, formando
parte de la cuenta general consolidada cuya aprobación Plenaria se produjo el
dd/mm/aaaa.*

Dichas cuentas fueron remitidas al OCEX el día dd/mm/aaaa.

*La responsabilidad de este órgano de control es obtener una seguridad
razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección*

material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión sobre si los estados financieros auditados representan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y, en su caso, de los flujos de efectivo y de la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables de aplicación, además del cumplimiento de las disposiciones normativas relacionadas con los objetivos fijados (dependiendo si estamos en una auditoría de cuentas o de cumplimiento, si fuera de cuentas se elimina a partir de además...)

O bien, en el caso de control permanente: ... sobre si se cumple la normativa de contratación/facturación/etc., en concreto en los expedientes de los contratos menores, las disposiciones del artículo 118 de la LCSP, las operaciones/ saldos, etc.

En nuestra opinión, las cuentas/el registro/los expedientes/las operaciones... representan/cumplen (o no) la normativa.

Por ejemplo, según la NIA indicada, cuando a la auditoría de cuentas se añaden otros requerimientos:

Comprobación de la legalidad en la actividad contractual. Fraccionamiento de contratos

Con el alcance previsto en nuestra auditoría de cuentas, hemos revisado el cumplimiento de la legalidad correspondiente a la normativa xxxx xxx en sus artículos xxxx consistente en la regulación sobre el fraccionamiento de contratos. Dicha comprobación se ha efectuado aplicando procedimientos de auditoria consistentes en la verificación del control interno aplicado, así como los procedimientos analíticos y sustantivos previstos en la planificación del trabajo de auditoría.

Hemos alcanzado evidencia suficiente y adecuada para considerar que, con los procedimientos aplicados, excepto por los aspectos que a continuación se

detallan, se ha cumplido con los aspectos más relevantes de la legalidad. Los incumplimientos son: aun cuando no alcanza la materialidad establecida para afectar a la información financiera, la entidad ha incumplido la prohibición de fraccionamientos de contratos a que refiere el artículo xxx de la Ley de Contratos del Sector Público y se han realizado indebidamente por este procedimiento al menos xxx expedientes con un importe total de xxxx

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad, debiendo describir cada una de ellas incluyendo los riesgos, respuestas de auditor a dichos riesgos y las observaciones principales derivadas de tales riesgos.

Fundamento de la opinión

Este párrafo se incluirá si la opinión no es favorable, y se pondrán de manifiesto los hechos que han dado lugar a una opinión modificada. Por ejemplo:

Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que no le ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación, la dependiente debería haberse integrado globalmente puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han

determinado los efectos sobre las cuentas anuales consolidadas de esta falta de integración global.

Opinión

La opinión podrá ser favorable o modificada. Será favorable si se ha obtenido seguridad razonable de que no existen incorrecciones materiales y no han existido limitaciones al trabajo, en caso contrario la opinión será modificada.

Dentro de una opinión modificada distinguimos tres tipos:

Favorable con salvedades: cuando existen desviaciones, limitaciones al alcance, y errores no generalizados, que impiden obtener evidencia suficiente y generalizada en algún aspecto.

Desfavorable: cuando se detecten incumplimientos materiales muy significativos y generalizados.

Denegada: también llamada de abstención. Se produce cuando no ha sido posible alcanzar evidencia para formarse una opinión, bien por limitaciones al alcance materiales y generalizadas, o por incertidumbres que en conjunto tengan efectos muy significativos.

En este apartado se estima conveniente ver los ejemplos de redacción que el TCu ha incluido en el punto 4.2 de su Manual.

BIBLIOGRAFÍA

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueban el plan de auditorías y control financiero de subvenciones y ayudas públicas y el plan de control financiero permanente para el año 2021.

Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de control financiero permanente.

Resolución de 30 de julio de 2015, de la IGAE por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba la norma técnica de relación con auditores en el ámbito del sector público, de 30 de diciembre de 2020.

Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al Sector Público Español, aprobadas por resolución de 25 de octubre de 2019, de la Intervención General de la Administración del Estado.

Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

Plan Anual de Control Financiero 2019. Chiclana.

Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas, aprobado por el Pleno del Tribunal el 30 de junio de 2015, modificado el 22 de diciembre de 2016.

Guía de autoevaluación de Riesgos en el Sector Público, elaborada por la Auditoría Superior de la Federación.

Presentación de los informes anuales relativos al ejercicio 2018 del Tribunal de Cuentas Europeo.

Guía didáctica: Control Financiero en las Entidades Locales. Planificación y resultados de control. Espublico, septiembre de 2020.

Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero (11-06-2002), dictada por la Intervención General de la Administración del Estado, el 11 de junio de 2002.

Trabajo final de carrera: análisis del departamento de intervención del Ayuntamiento de Mislata, elaborado por Rubén Soria Valera.