

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

¿Cómo trata un auditor en el ámbito público los sistemas de control interno?

El planteamiento básico que un auditor de entidades públicas realiza ante los sistemas de control interno es prácticamente idéntico al utilizado por un auditor de cuentas de empresas mercantiles privadas:

1- Como auditores nuestro primer paso será realizar la evaluación preliminar del sistema de control interno con objeto de conocer las principales características del sistema para cada una de las áreas y tipos de transacciones objeto de la auditoría y determinar si aparentemente los procedimientos de control interno funcionan adecuadamente.

2- Si el sistema de control interno, para el área sobre la que estamos planificando la auditoría, parece fiable, el segundo paso será decidir si para conseguir los objetivos de la auditoría es más eficiente realizar pruebas sustantivas y no confiar en el control interno (aunque funcione de forma adecuada) o confiar en el control interno con objeto de que las pruebas sustantivas a realizar lo sean con un alcance menor, dado que a través del adecuado funcionamiento de los procedimientos alcanzaremos seguridad de control.

3- Si como auditores nos decidimos por esta segunda opción, a través de conversaciones con los responsables de la entidad auditada obtendremos un conocimiento más profundo de los sistemas de control interno implantados: que procedimientos de control, que errores son los que cubren y si, según la entidad auditada, los controles están funcionando de forma eficaz y continua durante todo el periodo auditado. Describiremos, para cada área, los procedimientos, incluyendo los errores que cubre cada uno de los controles.

4- A continuación, seleccionaremos que controles son los que parecen más efectivos y cubren los riesgos de auditoría para el área que estamos planificando.

5- Realizaremos pruebas de cumplimiento de los controles seleccionados con objeto de determinar: si existen, si funcionan, y si lo hacen de forma continua durante todo el periodo al que se refiere la auditoría.

Las normas de auditoría establecen los pasos a seguir por el auditor. En primer lugar analizaremos que establecen las normas de auditoría del ICAC con objeto de verificar que el planteamiento de los auditores de sociedades mercantiles privadas no difiere de planteamiento de los auditores del sector público.

La segunda norma técnica sobre ejecución del trabajo es:

“Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría”.

Que se desarrolla como sigue:

“El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen las directrices marcadas por la Dirección.

...

El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

a) La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. En particular el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo de trabajo que sirve de base a la planificación de la auditoría.

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

b) La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

...

Una función de control interno, desde el punto de vista del auditor independiente, es la de suministrar seguridad de que los errores o irregularidades se pueden descubrir con prontitud razonable, asegurando así la fiabilidad e integridad de los registros contables. La revisión del control interno por parte del auditor independiente le ayuda a determinar otros procedimientos de auditoría apropiados para formular una opinión sobre la razonabilidad de las cuentas anuales.

El planteamiento conceptualmente lógico de la evaluación que hace el auditor del control interno, consiste en aplicar a cada tipo significativo de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:

a) Considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir.

b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.

c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.

d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar:

*1. La naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y
2. las sugerencias a hacer al cliente.*

...

La revisión que haga el auditor del sistema de control interno y sus pruebas de cumplimiento deben relacionarse con cada uno de los objetivos que se pretenden alcanzar mediante la evaluación del sistema.

...

La evaluación de los controles internos contables hecha por el auditor para cada tipo significativo de transacciones, debe dar lugar a una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios para su objetivo

...

El riesgo final del auditor es una combinación de tres riesgos diferentes. El primero está constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable, del cual se obtienen las cuentas anuales. El segundo es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad. Finalmente existe un tercer riesgo, consistente en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.

La combinación adecuada de las pruebas de auditoría permite al auditor minimizar el riesgo final mediante un adecuado equilibrio entre pruebas de cumplimiento y pruebas substantivas. El peso relativo atribuible a las respectivas fuentes de confianza son materias que deben decidirse de acuerdo con el criterio del auditor y según las circunstancias.”

Si acudimos a las diferentes Normas de auditoría del sector público comprobaremos que el tratamiento del sistema de control interno es similar.

En las Normas de Auditoría del Sector Público de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), la segunda norma sobre ejecución del trabajo también trata del sistema de control interno:

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

“Deberá efectuarse un estudio y una evaluación adecuada del control interno para determinar su grado de confianza y en base a ello planificar la auditoría, determinando el alcance y la naturaleza, el momento y la extensión de las pruebas a realizar.

...

Un sistema de control interno se puede definir como el plan de organización y el conjunto de medidas, métodos y procedimientos con el objetivo:

- a) De salvaguardar y proteger sus activos y recursos.*
- b) De asegurar la fiabilidad e integridad de la información.*
- c) De asegurar el cumplimiento de toda la normativa aplicable.*
- d) De garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos.*
- e) De garantizar que se logren de manera eficaz y eficiente las metas y objetivos establecidos en los programas.*

...

El control interno contable se debe relacionar con cada una de las etapas de las que se compone una transacción. Comprende su autorización, ejecución, registro y finalmente la responsabilidad respecto a la salvaguarda y custodia de los activos que en su caso resulten de dicha transacción, garantizándose que han sido clasificados en las cuentas apropiadas.

...

El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

a) Análisis preliminar del sistema global del control interno, con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. Este estudio general, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo imprescindible para la planificación de la auditoría, y es un paso previo y la base para las pruebas de cumplimiento.

...

b) Pruebas de cumplimiento.

Se trata de proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron establecidos.

...

Cuando el examen de los mecanismos de control interno no constituya un objetivo per se de la auditoría, sino tan sólo un medio para alcanzar otros objetivos, el equipo auditor podrá omitir total o parcialmente la comprobación de los sistemas de control interno, si tal comprobación no fuese efectiva en términos de coste-beneficio y siempre que las pruebas alternativas de naturaleza sustantiva proporcionen suficiente certeza.

El equipo auditor deberá plantearse para cada tipo de operaciones o transacciones las siguientes cuestiones:

- 1ª) Considerar los tipos de errores o irregularidades que puedan producirse.*
- 2ª) Determinar los procedimientos de control interno que pueden detectar esos errores o irregularidades.*
- 3ª) Examinar si esos procedimientos están establecidos y si funcionan adecuadamente.*
- 4ª) Evaluar cualquier deficiencia, error o irregularidad potencial cuya detección o prevención no esté contemplada por los controles internos existentes, con objeto de determinar la naturaleza, momento de ejecución y extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y hacer las correspondientes indicaciones en el informe.”*

Los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo destacan:

“El auditor, para determinar la naturaleza y la extensión de la auditoría a efectuar, deberá estudiar y valorar el control interno existente.”

Con el siguiente comentario adicional:

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

“A estos efectos, el sistema de control interno comprende los métodos y los procedimientos establecidos por la dirección del organismo para garantizar razonablemente el logro de los objetivos específicos fijados.”

Y al realizar la planificación se considerará:

“el grado de fiabilidad del control interno, en cuanto que condiciona la mayor o menor profundidad de la auditoría a realizar”

Y al evaluar la evidencia obtenida:

“los elementos de prueba recogidos en el marco de un buen sistema de control interno son más fiables que los recogidos en un sistema de control interno insatisfactorio”

Si consultamos normas internacionales, por ejemplo el Código de Ética y Normas de Auditoría de INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) encontraremos los siguientes comentarios significativos:

“La existencia de un sistema de control interno apropiado reduce al mínimo el riesgo de errores e irregularidades

...

El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno

...

La extensión del examen y la evaluación del control interno depende de los objetivos de la auditoría y del grado de exactitud que se pretende.”

y en su Glosario se define el control interno como:

“Conjunto del sistema de controles financieros y de otro tipo - que abarcan la estructura organizativa, los métodos, los procedimientos y la auditoría interna - establecido por la dirección en el marco de sus fines corporativos para ayudar a realizar las operaciones de la entidad fiscalizada en forma regular y económica, eficiente y eficaz; a lograr la observancia de las políticas de gestión; a salvaguardar los bienes y recursos; a asegurar la exactitud y la compleción de los registros contables; y a producir información financiera y gerencial oportuna y fiable.”

Otras normas internacionales, las Generally Accepted Government Auditing Standards (Normas de Auditoría del Sector Público Generalmente Aceptadas), emitidas por la U. S. General Accounting Office (Oficina General de Auditoría de los Estados Unidos), al tratar de las auditorías financieras mencionan:

“Los auditores deben obtener una comprensión suficiente del control interno para planificar la auditoría, determinar la naturaleza, oportunidad, y alcance de las pruebas a realizar

...

Las normas ... requieren que, en todas las auditorías, el auditor obtenga una comprensión del control interno suficiente para planificar la auditoría, realizando procedimientos para comprender (1) el diseño de los controles relevantes para una auditoría de los estados financieros y (2) si los controles están siendo operativos.

...

La salvaguarda de los activos y el cumplimiento con las leyes y regulaciones son objetivos del control interno especialmente importantes para conducir la auditoría de estados financieros de las entidades públicas y otras entidades que reciben fondos públicos...”

Asimismo las Normas de auditoría destacan la significación cada vez mayor de los sistemas de información. Éstos, dado el gran número de transacciones contabilizadas y la complejidad de la

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

contabilidad pública, son también muy importantes en el ámbito público, y cuando un auditor evalúa los sistemas de control interno debe tener en consideración el sistema informático.

Las Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE diferencian la evidencia informática como un tipo de evidencia admisible por el auditor:

“Evidencia informática.- Información y datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos y telemáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en los procedimientos de gestión del auditado. Esta evidencia informática incluirá los elementos identificados y estructurados que contienen texto, gráficos, sonidos, imágenes o cualquier otra clase de información que pueda ser almacenada, editada, extraída e intercambiada entre sistemas de tratamiento de la información, o usuarios de tales sistemas, como unidades diferenciadas.

...

Cuando se emplee evidencia informática, o datos procedentes de sistemas informáticos del auditado, los auditores deberán evaluar la fiabilidad de esta evidencia, y no darla nunca por supuesta a priori.

...

Los auditores deberán tener evidencia suficiente y adecuada de que los datos provenientes de sistemas informáticos sean válidos y fiables cuando tales informaciones sean significativas para los resultados de la auditoría.”

Y las Generally Accepted Government Auditing Standards insisten en la importancia del sistema de procesamiento de la información:

“La extensión con que los sistemas de información computerizada son utilizados en aplicaciones contables importantes, así como la complejidad de dicho proceso, pueden además influir en la naturaleza, calendario y alcance de los procedimientos de auditoría.

...

De acuerdo con esto...el auditor debe considerar...entre otros, los siguientes aspectos:

- a. la extensión con que los sistemas de información computerizada son utilizados en cada aplicación contable importante,*
- b. la complejidad de las operaciones informáticas de la entidad,*
- c. la estructura orgánica de las actividades de procesos informáticos, y*
- d. los tipos y adecuación de la evidencia a conseguir, en formato electrónico o en papel, para lograr los objetivos de auditoría*

...

Las normas...requieren que los auditores documenten su comprensión de los componentes del control interno de una entidad relativo a las aplicaciones informáticas que procesan información usada en la preparación de estados financieros de la entidad”

Por último debemos mencionar que el ICAC ha publicado una Norma específica sobre la “auditoría de cuentas en entornos informatizados”.

Comentemos ahora aquellos aspectos específicos de lo público que un auditor externo debe tener en cuenta cuando evalúa los procedimientos de control interno.

El principio de legalidad

En la Administración Pública el cumplimiento del principio de legalidad es fundamental y prioritario, dado que la legislación regula en profundidad la gestión y los procedimientos a seguir, y establece mecanismos de protección y control. Entre otros motivos porque la Administración utiliza fondos públicos, que proceden de todos nosotros, y son gestionados por personas elegidas a través de procedimientos electorales democráticos.

Adicionalmente, el ánimo de lucro no es el impulsor de la actuación económica, y por tanto no es el mercado el responsable de la asignación de recursos escasos, sino que esta asignación se determina por cauces parlamentarios y de gobierno, no existiendo ningún indicador como el

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

beneficio, que es una de las medidas fundamentales de la eficiencia y eficacia de la gestión privada, siendo necesario establecer mecanismos de medición y control.

Por ello la legislación en el sector público pretende:

- Proteger los intereses de terceros frente a posibles extralimitaciones de los gestores,
- garantizar la aportación tributaria a los caudales públicos (estos 2 objetivos serían comunes a la regulación de la iniciativa privada),
- garantizar una gestión económica, eficiente y eficaz,
- asegurar que no se producen menoscabos en los fondos públicos,
- y que no hay intereses privados que se beneficien injustamente.

En consecuencia, tal y como se ha comentado en la definición dada por las Normas de auditoría al control interno, en el mundo público uno de los objetivos de los procedimientos es el cumplimiento de las normas que sean de aplicación, objetivo que, como expusimos, no es mencionado por las normas del ICAC.

El auditor del mundo público debe tener en cuenta que el diseño de los controles se realiza también con este objetivo.

Si bien es cierto que cuando se realiza una auditoría puramente financiera los objetivos del control interno fundamentales a tener en cuenta son:

- salvaguardar y proteger los activos y recursos,
- y asegurar la fiabilidad e integridad de la información financiera,

debemos recordar que el incumplimiento de la legalidad puede dar lugar a errores en la información contable.

Por ejemplo, el presupuesto no es tan solo un instrumento de planificación frente al futuro, sino que constituye, de acuerdo con la Ley General Presupuestaria *“la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal”*, (y de forma similar se pronuncia la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su artículo 143). Es decir, el presupuesto tiene un valor jurídico que no se da en las sociedades mercantiles, es una ley aprobada por el Parlamento o las Asambleas autonómicas, o es aprobado por el Pleno de una Corporación Local, y tiene carácter limitativo, siendo nulos los gastos no presupuestados, según regula el artículo 46 de la Ley General Presupuestaria:

“Los créditos para gastos son limitativos. No podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a ley que incumplan esta limitación...”.

De la misma forma el artículo 154.5 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales establece:

“No podrán adquirirse compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que infrinjan la expresada norma, ...”

Por tanto un incumplimiento de la legalidad (reconocer una obligación por encima de los límites de vinculación del presupuesto) puede implicar que los estados contables de una entidad pública no reflejen la realidad económico financiera y de liquidación presupuestaria. Por ello el auditor de una entidad pública, cuando realiza una auditoría de cuentas anuales, se fijará en aquellos controles de legalidad que cubran incumplimientos que impliquen errores en las cuentas.

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

Es más, los incumplimientos de legalidad significativos no detectados pueden constituir un error de revelación en la información financiera dado que éste puede ser un dato “material” que debe ponerse de manifiesto en las cuentas, incluso aunque no implique la necesidad de provisión ninguna (porque la responsabilidad por el incumplimiento puede ser del gestor, que respondería con su patrimonio personal, por lo que no supondría para la entidad auditada ningún pasivo adicional).

Las Normas de auditoría en el sector público inciden, cuando hablan de los diferentes tipos de auditoría, que además de la auditoría financiera es posible realizar una auditoría de legalidad o cumplimiento, definiendo ésta última como:

“La auditoría de cumplimiento trata de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión se han desarrollado de conformidad con las normas, disposiciones y directrices que sean de aplicación.” (Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE)

“Auditoría de cumplimiento de la legalidad: Trata de verificar si el organismo auditado cumple con la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos” (Principios y Normas de Auditoría del Sector Público de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo)

“La auditoría financiera comprende la auditoría de estados financieros y de otros aspectos financieros en particular:

La auditoría de los estados financieros tiene por objeto determinar de manera razonable si los estados financieros de la entidad auditada presentan adecuadamente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de tesorería de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados

...

La auditoría de otros aspectos financieros puede, por ejemplo, incluir la auditoría de los siguientes aspectos:

...

Controles internos sobre el cumplimiento de las leyes y regulaciones, tales como las que rigen las (1) licitaciones, (2) rendiciones de cuentas, (3) presentación de informes sobre subvenciones y contratos,... (Generally Accepted Government Auditing Standards)”.

Es muy habitual en el mundo público la combinación de una auditoría financiera con una auditoría de cumplimiento, la cual se conoce como auditoría de regularidad.

Y es habitual porque los demandantes de auditorías en el ámbito público (entidades, responsables del control interno, responsables del control externo, etc.) generalmente requieren no una mera auditoría financiera de cuentas anuales, sino una auditoría que responda a sus objetivos adicionales de control.

Por ello el auditor de entidades públicas, incluidas las empresas públicas, debe prestar especial atención a los controles establecidos con objeto de garantizar el cumplimiento de la legalidad, sobre todo cuando realiza una auditoría de regularidad.

Tenemos que poner de manifiesto que el principio de legalidad no afecta exclusivamente a los organismos públicos, sino también a las sociedades dependientes de la administración pública, aún cuando la actividad de éstas se regule preferentemente por la legislación mercantil. La normativa pública incide cada vez con más acento y profundidad la gestión de las entidades mercantiles que no ejercen su actividad de acuerdo con criterios de mercado, tal y como establece el SEC95. Como ejemplo reciente de esta tendencia, la Ley de Acompañamiento de 2004 ha modificado el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas obligando a seguir lo establecido en dicha Ley en cuanto a la capacidad de las empresas, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación para los contratos que superan determinados importes, a todas aquellas sociedades de derecho privado creadas para satisfacer específicamente necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil.

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

Auditorías operativas

Otro tipo de auditorías que pueden realizarse en el ámbito público son las auditorías operativas, que de acuerdo la definición de las Normas de auditoría del Sector Público son aquellas que constituyen:

“un examen sistemático y objetivo a fin de proporcionar una valoración independiente de las operaciones de una organización, programa, actividad o función pública, con la finalidad de evaluar el nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado por ésta en la utilización de los recursos disponibles, detectar sus posibles deficiencias y proponer a la dirección las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquellas, de acuerdo con los principios generales de la buena gestión, facilitando la toma de decisiones a las personas con responsabilidades de vigilancia o capacidad de emprender acciones correctivas”

y se incluyen entre los diferentes tipos de auditoría operativa las auditorías de sistemas y procedimientos, que

“ consisten en el estudio exhaustivo de un procedimiento administrativo de gestión financiera con la finalidad de proporcionar su descripción completa, detectar sus posibles deficiencias o, en su caso, su obsolescencia y proponer las medidas correctoras pertinentes o la sustitución del procedimiento de acuerdo con los principios generales de buena gestión”

Por tanto, si se realiza una auditoría de sistemas y procedimientos cambia radicalmente la actitud del auditor respecto al sistema de control interno, que pasa de ser un medio para realizar con más eficiencia una auditoría financiera a convertirse en el objeto de examen de una auditoría operativa. Obviamente esto obliga a realizar un profundo estudio de los procedimientos y controles establecidos para alcanzar los fines de la auditoría operativa. La secuencia de decisiones que comentábamos anteriormente ya no es aplicable, directamente el objetivo del auditor es examinar y probar el sistema de control interno.

Otras normas de auditoría también reconocen la existencia de la auditoría operativa en el sector público:

“Auditoría operativa. Se deberán valorar los sistemas y procedimientos establecidos que sirvan de apoyo para que el ente auditado realice sus actividades de forma eficaz, eficiente y económica” (Principios y Normas de Auditoría del Sector Público de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo)

Cada vez más se insiste en la normativa pública de control (basta leer la nueva Ley General Presupuestaria) en la necesidad de gestionar de acuerdo con los principios de eficiencia, economía, eficacia y calidad, por lo que las auditorías operativas tendrán paulatinamente un peso específico mayor en las actuaciones de control público.

Controles establecidos normativamente

Destacábamos arriba la importancia del principio de legalidad, y de hecho el auditor del sector público se encuentra ante una actividad muy legislada y con unas formas de gestión que en ocasiones están reguladas hasta el máximo detalle. Por ejemplo en el mundo privado la legislación mercantil (Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, Plan General de Contabilidad –PGC-, etc.) establece los principios generales de contabilidad y el contenido de las cuentas anuales con objeto de que reflejen la imagen fiel, pero no tienen carácter vinculante los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas y los movimientos contables. Sin embargo la legislación sobre la contabilidad pública no solamente regula los estados contables, sino que también determina detalladamente todo el procedimiento de contabilización, así como la forma y realización de los documentos contables soporte de los asientos.

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

Esta llamemos “injerencia” de la normativa en la gestión se produce también en cuanto al sistema de control interno y procedimientos de control, porque la mayoría de los procedimientos se establecen por imperativo legal.

El ejemplo más cercano lo encontramos en el propio presupuesto. Mientras que en el mundo privado el presupuesto funciona como una herramienta de gestión y control, en el mundo público es la norma más importante para la gestión económica financiera de las entidades públicas, con rango de ley (o norma aprobada por los Plenos de las Corporaciones Locales).

Asimismo las distintas fases de la contabilidad presupuestaria implican el establecimiento legal de controles. La contabilización del gasto en el mundo privado correspondería prácticamente a la fase de reconocimiento de la obligación del mundo público, y los controles sobre el gasto (autorizaciones, contratación, orden de pago, etc.) no tendrían reflejo contable. En el ámbito de la administración pública las fases de ejecución del presupuesto son controles establecidos por Ley (General de Presupuestos, de Hacienda de las diferentes Comunidades Autónomas, y Reguladora de las Haciendas Locales) y se reflejan contablemente y en los estados de liquidación del presupuesto.

El hecho de que sean normas legales de obligado cumplimiento las que establecen muchos procedimientos de control es una ventaja para el auditor, que no se enfrenta a la dispersión de controles de la iniciativa privada (definidos por los gestores de las empresas mercantiles en función de las características de su actividad, medios disponibles y preferencias de gestión), sino ante una gama de procedimientos comunes a todas las administraciones públicas.

Por el mismo motivo las deficiencias de control encontradas en una auditoría es habitual que se repitan en otras entidades, por lo que el auditor contará con una relación de riesgos y errores habituales.

Pero precisamente porque muchos controles son establecidos legalmente al auditor público le interesan especialmente los controles al margen de obligaciones legales. La escasez de recursos materiales y humanos puede incidir en que no se implanten determinados controles necesarios, dada la preferencia que obligatoriamente se debe dar a los impuestos por la Ley.

Generalmente la Ley establece controles de carácter preventivo, y es positivo que los responsables del control establezcan también controles detectivos a posteriori. A modo de ejemplo, el artículo 68 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas prohíbe el fraccionamiento de contratos, y la fiscalización previa de los contratos es un control que previene dicho fraccionamiento. Pero puede no ser suficiente porque en el expediente del contrato no se disponga de evidencia sobre si se han realizado en el pasado otros contratos con objeto similar y con el mismo proveedor que impliquen que en la practica se ha producido un fraccionamiento. El establecimiento de controles adicionales sí puede proporcionar seguridad sobre este aspecto (por ejemplo disponer de un registro actualizado de contratos, o realizar pruebas a posteriori sobre la facturación total a los proveedores, etc.)

Órgano responsable del control interno

El auditor de entidades públicas debe tener en consideración que existe un elemento de control básico e indispensable en el mundo público, y es la existencia de la figura del responsable del control interno: el Interventor, que fiscaliza de forma independiente toda la actividad económica de las entidades públicas.

La fiscalización previa de los gastos constituye una de las herramientas de control más efectivas en el ámbito público, y el auditor externo deberá tener en consideración cuando planifica la auditoría aspectos importantes como:

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

- Si la Intervención dispone de suficientes recursos materiales y humanos para poder ejercer adecuadamente sus labores de control.
- Cuales son las deficiencias detectadas por el órgano de control interno, el resultado de sus informes de control financiero y de auditoría y si se han producido reparos.
- La posibilidad de colaboración en la ejecución de la auditoría del personal de Intervención

Todo ello permitirá la planificación de una auditoría más eficiente y eficaz.

Debe tenerse en consideración, exclusivamente desde el punto de vista de la planificación de la auditoría financiera, que el interventor (aunque no ya para los Ayuntamientos que se acojan a la "ley de grandes ciudades") es responsable tanto del control interno como de la elaboración de la contabilidad, por lo que ambas funciones no se segregan.

Principales objetivos del sistema de control interno

Sin animo de ser exhaustivo, se proponen a continuación los objetivos más generales de un sistema de control interno en el ámbito público

- Validez de las transacciones y saldos contabilizados.
- Integridad de las transacciones (no faltan transacciones por contabilizar), tanto en la contabilidad presupuestaria como en la patrimonial.
- Cumplimiento del principio de anualidad. Corrección del corte de operaciones.
- Respeto de la vinculación jurídica (límite del presupuesto).
- Adecuada clasificación de las transacciones y saldos (tanto en la contabilidad presupuestaria como en la patrimonial).
- Corrección de la elaboración, aprobación y ejecución del presupuesto.
- Administración y disposición de los bienes de dominio público, así como de los patrimoniales, respetando la normativa establecida.
- Realización, documentación y aprobación adecuadas de cada una de las fases de la ejecución del presupuesto.
- Cumplimiento de la legalidad en la gestión económico financiera, destacando las áreas de personal (tipos, contratación y remuneración), subvenciones (adecuación a los fines previstos y cumplimiento de las condiciones) y contratación (principios de publicidad, concurrencia y economía, duración, capacidad del contratista, prohibiciones, pliegos de Cláusulas Administrativas Particulares, Pliego de Prescripciones Técnicas Particulares, Garantías, expediente de contratación, procedimiento y formas de adjudicación...)
- Las transferencias se conceden de acuerdo con los principios de publicidad, concurrencia y objetividad y se controla la realización de la actividad subvencionada y el cumplimiento las condiciones y su justificación.

Propuesta: Guía de auditoría de sistema de control interno

Para finalizar, realizamos una propuesta a los organismos responsables del control externo y del control interno, con quienes nos prestamos a colaborar, para realizar una Guía de auditoría del sistema de control interno en el ámbito público.

Dicha Guía podría incluir:

- Descripción, para cada una de las áreas de auditoría, de los controles establecidos por imperativo legal, definiendo el control y que riesgos de auditoría o posibles errores cubre dicho control.
- Descripción de posibles controles adicionales a los determinados por la normativa, con la misma información
- Errores o deficiencias de los controles más habituales encontrados la realización de auditorías.
- Recomendaciones generales efectuadas por los auditores en relación con los sistemas y procedimientos de control interno.

LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO EN LAS AUDITORÍAS EXTERNAS

Ángel Luis Martínez Fuentes
Socio
ATD Auditores Sector Público

El objetivo de la Guía es:

- Profundizar en la evaluación y conocimiento de los sistemas de control interno.
- Difundir entre la Administración Pública el conocimiento de procedimientos de control y las deficiencias habituales encontradas.
- Que todos los auditores del sector público utilicemos herramientas homogéneas para evaluar y probar los sistemas de control interno.
- Proporcionar a los legisladores apoyo para legislar sobre los controles establecidos o a establecer normativamente.

Resumen y conclusiones

Como conclusión podemos sintetizar que, si bien el planteamiento general ante el sistema de control interno no difiere entre los auditores externos de cuentas de sociedades mercantiles privadas y auditores externos de entidades públicas, sin embargo, los procedimientos de control interno en el sector público presentan peculiaridades a tener en consideración por los auditores:

- La importancia que el cumplimiento de las normas tiene en el ámbito público, lo que implica la existencia de controles específicos y la necesidad de realizar auditorías de cumplimiento.
- La posibilidad de realizar auditorías enfocadas sobre sistema de control interno.
- Muchos de los procedimientos de control se establecen por normas de obligado cumplimiento, lo que implica un grado de homogeneización en toda la administración, pero también la debilidad de controles adicionales.
- El Interventor, como fiscalizador de la actividad económico financiera no es solo un control indispensable sino también un posible colaborador del auditor externo.
- Los sistemas de control interno en la administración pública tienen objetivos adicionales a los de los sistemas de control en el ámbito privado.
- Parece una propuesta positiva la elaboración por los responsables del control interno y externo de una Guía de auditoría de los procedimientos de control.

"I Congreso Nacional Auditoría en el Sector Público"

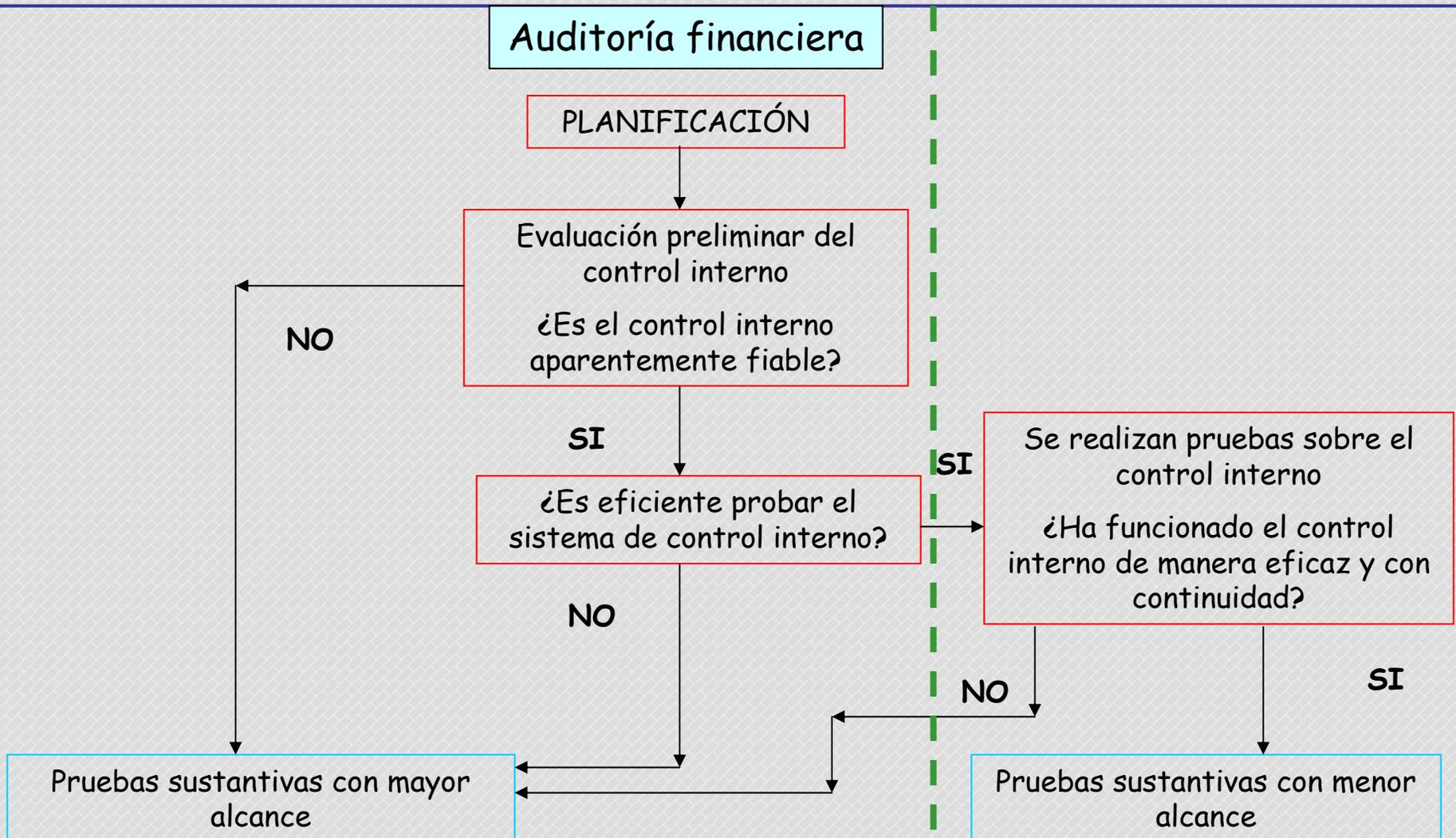
Ángel Luis Martínez

Socio

ATD Auditores Sector Público

Toledo, 21 de abril de 2004

Esquema evaluación control interno



El modelo de seguridad

Riesgo inherente (RI)



SEGURIDAD INHERENTE

Riesgo de control (RC)



SEGURIDAD DE CONTROL

Riesgo de detección (RS)



SEGURIDAD SUSTANTIVA

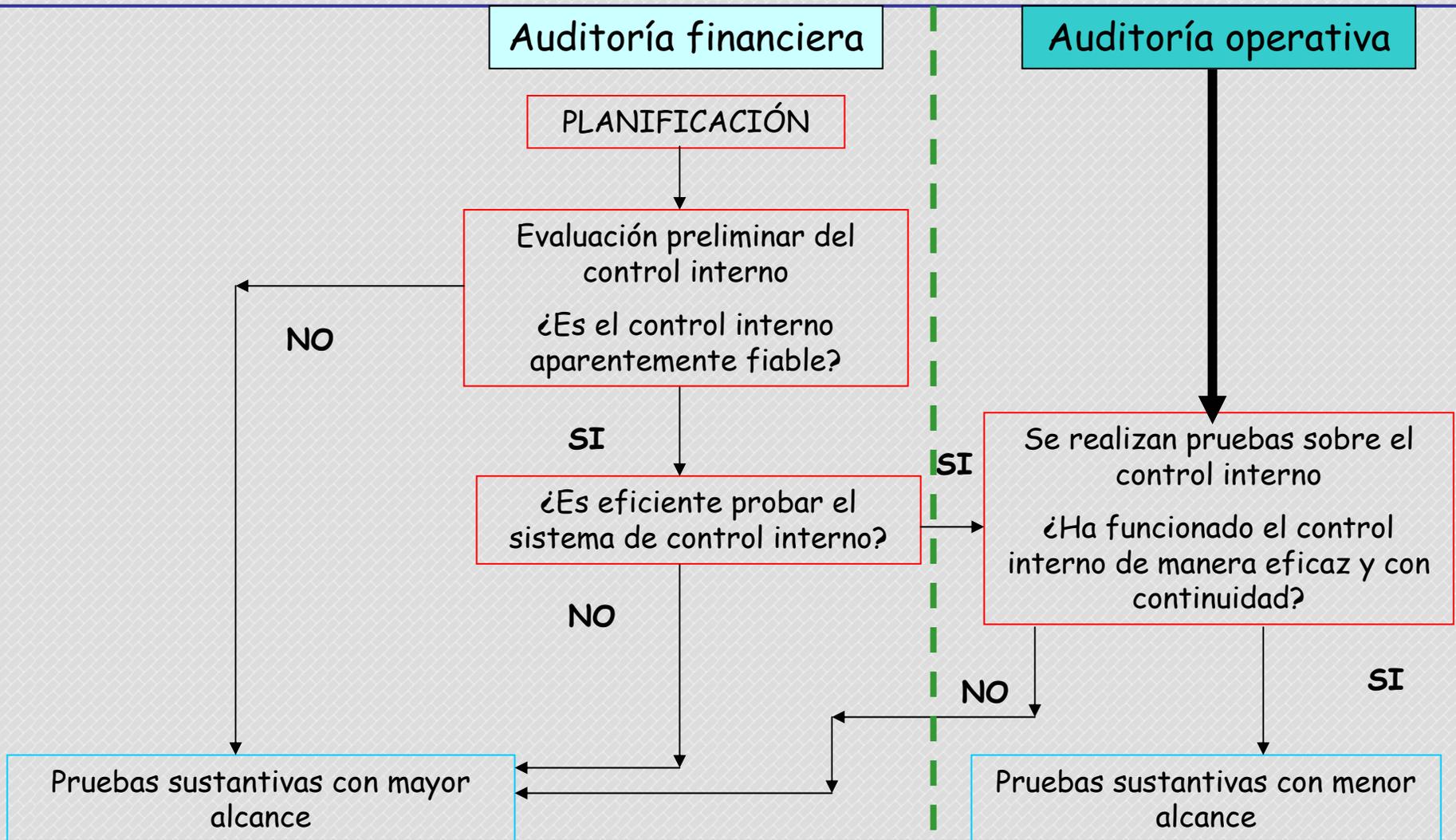
El principio de legalidad

Objetivo específico del control interno en el ámbito público

Incidencia en la revelación de información

La auditoría de regularidad implica auditoría de legalidad

Esquema evaluación control interno



Controles establecidos normativamente

Los procedimientos de control se regulan por ley y normativa

Son comunes a toda la Administración pública

Importancia para el auditor de los controles adicionales

INTERVENTOR

La fiscalización es un elemento básico e indispensable del control

- Dispone de recursos materiales y humanos
 - Reparos y deficiencias detectados
 - Colaboración

Objetivos del sistema de control interno

Cumplimiento de la legalidad

Validez de las transacciones

Integridad de las transacciones

Limitación presupuestaria

Principio de anualidad. Corte

Clasificación de las transacciones

Elaboración, ejecución y aprobación del presupuesto

Objetivos del sistema de control interno

Administración bienes demaniales y patrimoniales

Fase de ejecución del presupuesto

Personal

Subvenciones recibidas

Contratación administrativa

Control de transferencias

Propuesta: guía de auditoría del sistema de control interno

Profundizar en la evaluación y conocimiento de los sistemas

Difusión en la Administración Pública

Procedimientos homogéneos

Apoyo a los legisladores