



Audiencia de Cuentas de Canarias

TEXTO DE LA PONENCIA DEL SR PRESIDENTE EN BRASIL

ABRIL 2010

LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA PÚBLICA

En el campo de la planificación de la Auditoría Pública debemos distinguir dos ámbitos diferentes de planificación, a saber:

- a) El ámbito concreto, referido a la planificación exigida para el desarrollo de cada trabajo de fiscalización, que está regulado por los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público y las Normas sobre emisión y tramitación interna de los informes de fiscalización, denominadas NIF.
- b) El ámbito general, referido al marco donde la Institución de Control Externo debe planificar sus actuaciones para un periodo de tiempo, normalmente un ejercicio presupuestario, que se plasma en la aprobación del Programa de Actuaciones del periodo.

Iniciaremos la conferencia comentando algunos aspectos relevantes que han de caracterizar la planificación de los trabajos concretos de auditoría y finalmente, hablaremos de algo más novedoso, cuál es el método para planificar en el ámbito general, el marco de actuación de la Institución en un periodo de tiempo.



Audiencia de Cuentas de Canarias

A) LA PLANIFICACION DE LOS TRABAJOS CONCRETOS DE AUDITORÍA.

El apartado 3.2 de los Principios y Normas de Auditoria del Sector Público, referido a las Normas sobre el desarrollo de los principios relativos a la realización del trabajo de Auditoria, regula en primer lugar, las tareas de planificación, señalando que "El auditor deberá planificar su trabajo con el fin de identificar los objetivos de la auditoria a realizar y de determinar el método para alcanzarlos de forma económica, eficiente y eficaz".

La planificación de un trabajo de auditoria consiste en la elaboración de un plan global en función de los objetivos del mismo. La naturaleza y las características de la planificación varían según la naturaleza del organismo a auditar, del conocimiento de su actividad, de su entorno operativo, de la calidad del control interno y del tipo de auditoria a efectuar.

Por su parte las Normas Internas de Fiscalización (NIF) de la Audiencia de Cuentas de Canarias, también regulan aspectos relacionados con la planificación.

Las normas que desarrollan el principio de planificación contemplan, en consecuencia: la prioridad, los objetivos, los trabajos preliminares, el plan global, las directrices técnicas, los programas de trabajo, el calendario y la memoria de planificación.



Audiencia de Cuentas de Canarias

Objetivos

Se deben identificar claramente los objetivos de la auditoria, que vendrán determinados por el tipo de auditoria a realizar.

En el caso de auditorias de regularidad, los objetivos se dirigirán a obtener una razonable seguridad de que la información del ente auditado se presenta conforme a los principios contables que le son aplicables y de que cumple las disposiciones legales.

Cuando se trate de auditorias operativas, se deberá evaluar si los procedimientos del ente auditado garantizan que la gestión de los recursos se realiza con criterios de eficacia, eficiencia y economía.

Trabajos preliminares

Toda planificación se inicia con los trabajos preliminares, que irán dirigidos a:

- a) Conocer adecuadamente la entidad, la actividad o el objeto a fiscalizar.
- b) Recopilar y analizar los antecedentes y otra información sobre la entidad o actividad a fiscalizar:
 - Informes anteriores de la Audiencia de Cuentas.
 - Informes del Tribunal de Cuentas y de otros Órganos de Control Externo.
 - Informes emitidos por órganos de control interno.



Audiencia de Cuentas de Canarias

- Informes elaborados por empresas externas.
- c) Recopilar y analizar la normativa aplicable.
- d) Identificar los diferentes niveles de responsabilidad establecidos en la entidad a fiscalizar y su estructura organizativa y funcional.
- e) Identificar los sistemas operativos y contables de la entidad.
- f) Valorar el control interno, estableciendo de forma global, el grado de fiabilidad del mismo.
- g) Estimar las áreas de riesgo.

Los trabajos preliminares podrán realizarse en la sede de la Audiencia de Cuentas o en el domicilio de la entidad a fiscalizar, según resulte más apropiado. En el segundo caso, el Consejero-Auditor del Área se dirigirá al titular de la Entidad, con una antelación mínima de diez días, anunciándole el próximo inicio de los trabajos en su sede. En el escrito se indicará el inicio de la actuación fiscalizadora, haciendo referencia, en el caso de una actuación específica, al escrito del Presidente comunicando la actuación, a que se refiere la norma 64. (Notificación de inicio de actuaciones).

En las actuaciones anuales los trabajos preliminares se centrarán en un análisis de los cambios habidos en el ejercicio en la normativa aplicable a la Entidad, en su estructura organizativa y funcional y en los sistemas de control interno.

El Plan Global



Audiencia de Cuentas de Canarias

El desarrollo del Plan Global coincide con el apartado anterior de trabajos preliminares que regulan las NIF.

Directrices Técnicas

Una vez realizados los trabajos preliminares, el Técnico de Auditoría Jefe presentará al Consejero-Auditor un borrador de Directrices Técnicas de la fiscalización, que éste remitirá al Presidente para su elevación al Pleno a efectos de su aprobación.

Todas las actuaciones fiscalizadoras de la Audiencia de Cuentas se iniciarán después de que el Pleno apruebe las Directrices Técnicas y el desarrollo del trabajo deberá sujetarse a lo establecido en las mismas.

Las Directrices Técnicas tienen por objeto concretar el sujeto o la materia a fiscalizar, el tipo de fiscalización, los objetivos generales, el alcance de la fiscalización, el periodo a fiscalizar, los medios personales y el calendario de trabajo.

Las Directrices Técnicas deben ser precisas y concretas en su redacción. Su contenido se ajustará a los siguientes apartados:

- a) Justificación. Se especificará el motivo por el que se realiza la actuación, citando el acuerdo del Pleno que aprobó la misma, o el Programa de Actuaciones. Se especificará, además, el órgano que ejerció la iniciativa



Audiencia de Cuentas de Canarias

fiscalizadora, en su caso, o el precepto legal que obliga a realizar la fiscalización.

También se especificará si es una actuación a realizar en virtud de delegación o en colaboración con el Tribunal de Cuentas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 de la LAC y 29.3 de la LFTCu o del Tribunal de Cuentas Europeo.

- b) **Objetivos.** Se indicará el tipo de fiscalización a realizar, de acuerdo con la clasificación definida en las normas 3 a 6, así como los objetivos generales de la misma, que vienen determinados por el tipo de fiscalización.
- c) **Ámbito temporal.** Se expresará el periodo al que se referirá la actuación fiscalizadora.
- d) **Alcance de la fiscalización.** Se indicarán las materias o áreas que van a ser objeto de verificación, con especificación de sus objetivos, y un breve resumen del contenido del trabajo a desarrollar en cada una de ellas.

Cuando no sea posible programar el reparto del trabajo por áreas, se hará constar, y se expondrá, de forma global, los procedimientos generales de fiscalización a aplicar. En especial, se especificará en este apartado si la fiscalización se desarrollará únicamente en la sede de la Audiencia de Cuentas, a partir de la documentación rendida, o si se programarán comprobaciones en la sede de la entidad fiscalizada.

- e) **Equipo de trabajo.** Se indicará la relación de personas que integrarán el equipo encargado de desarrollar el trabajo.



Audiencia de Cuentas de Canarias

- f) Calendario. Se deberá estimar el tiempo necesario para realizar las distintas fases de la fiscalización, indicando la fecha (con un intervalo máximo de un mes) de remisión del Proyecto de Informe a la Presidencia para su toma en consideración por el Pleno. La estimación de los tiempos deberá desglosarse teniendo en cuenta las distintas categorías de los componentes del equipo.
- g) Otras consideraciones. Dentro de este apartado se expondrán cuantos hechos se consideren relevantes para la adecuada planificación de la actuación fiscalizadora. En especial, se indicará si se tiene previsto recurrir a la posibilidad contemplada en el artículo 38 de la LAC de contratar con auditores o sociedades de auditoría, o la colaboración de expertos independientes o de otras Instituciones.

Si en el curso de la fiscalización se presentasen incidencias o circunstancias no previstas que aconsejen modificar algunos de los elementos definidos en las Directrices Técnicas aprobadas, el Consejero-Auditor correspondiente remitirá al Presidente, para su elevación al Pleno, una propuesta de modificación de las mismas, debidamente motivada. En concreto, deberá proponerse una modificación de las Directrices Técnicas cuando los cambios se refieran a:

- Los objetivos.
- El ámbito temporal.
- El alcance de la fiscalización.
- El calendario.



Audiencia de Cuentas de Canarias

Programas de auditoria (denominado por las NIF Programas de Trabajo).

El programa de auditoria es un documento que propone una relación de controles y procedimientos a seguir para efectuar la auditoria y preparar el informe. Deberá elaborarse un programa escrito para cada área en que se divida el trabajo a realizar.

En la elaboración de cada programa deberá tenerse en cuenta:

- a) La asignación de tareas concretas a los componentes de cada equipo.
- b) El desglose del programa en función de los objetivos marcados, habida cuenta de la evaluación previa del control interno y de los sistemas operativos del ente auditado.
- c) La previsión de la colaboración que se espera del organismo auditado y la posible participación de expertos o auditores externos.
- d) La revisión sucesiva del programa y, en su caso, su variación a medida que avanza el trabajo de auditoria.

Los programas de trabajo contendrán, al menos, los siguientes elementos:

- a) Denominación de la actuación fiscalizadora, en los términos aprobados por el Pleno en las Directrices Técnicas.
- b) Denominación del área a la que se refiere el programa.
- c) Definición de los objetivos del área.



Audiencia de Cuentas de Canarias

- d) Descripción detallada de las pruebas que deberán realizarse para el cumplimiento de los objetivos.
- e) Persona/s a la/s que se le/s asigna la realización de las pruebas.

Los programas de trabajo deben diseñarse de forma que, tras la realización de las pruebas, quede constancia en los mismos de la persona que las realizó, de quién las supervisó, así como la referencia a cada uno de los papeles de trabajo donde se documentan los resultados.

Cuando sea necesario modificar un programa de trabajo, el Técnico de Auditoría Jefe de Equipo lo hará constar en el mismo, consignando la fecha y el contenido del cambio realizado.

La realización de la estimación del tiempo de trabajo es imprescindible, incluso aceptando la posibilidad de imprevistos que obliguen a rehacer las previsiones iniciales.

Memoria de planificación

El contenido íntegro de la planificación deberá incluirse en una memoria, la cual deberá ser aprobada por el responsable de la auditoría antes de comenzar el resto del trabajo.

En el caso de producirse cambios importantes en el alcance del trabajo en las fases posteriores a la planificación, deberán incorporarse tales cambios en una memoria complementaria.



Audiencia de Cuentas de Canarias

Todos los aspectos de la planificación deberán recogerse en una memoria escrita, la cual debe ser aprobada por el Consejero-Auditor antes de comenzar el resto del trabajo.

La memoria de la planificación debe recoger los resultados de los trabajos preliminares, entre los que debe incluirse la valoración previa del control interno y la estimación de las áreas de riesgo, el cálculo de los índices de materialidad o de importancia relativa de la fiscalización, las Directrices Técnicas aprobadas por el Pleno y los programas de trabajo.

En el caso de producirse cambios significativos en el alcance del trabajo con posterioridad a la etapa de planificación, éstos deberán documentarse formalmente en una memoria complementaria, que tendrá que ser aprobada de nuevo por el Consejero-Auditor.

Finalmente, debemos destacar que la planificación de una actuación de fiscalización concreta, también debe contener una evaluación previa del sistema de control interno del ente auditado, entendido este como “el conjunto de medidas, métodos y procedimientos establecidos por una entidad con el objetivo de:

- a) Salvaguardar y proteger sus activos y recursos.
- b) Asegurar la fiabilidad e integridad de la información.
- c) Asegurar el cumplimiento de toda la normativa aplicable.



Audiencia de Cuentas de Canarias

- d) Garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos.
- e) Garantizar que se logren de manera eficaz y eficiente las metas y objetivos establecidos en los programas.”

Seguimiento de la auditoria

El auditor deberá valorar las disposiciones adoptadas por el ente fiscalizado como consecuencia de las conclusiones y recomendaciones de informes anteriores, así como proveer la realización de comprobaciones posteriores sobre la auditoria planificada.

Por su parte, las NIF que regulan de forma más exhaustiva todo el proceso de elaboración de los informes de fiscalización, dedican el capítulo 3.2 a las tareas de planificación destacando entre otras las siguientes cuestiones:



Audiencia de Cuentas de Canarias

B) LA PLANIFICACION DEL AMBITO GENERAL DE ACTUACION DE LA INSTITUCION

El carácter de permanencia del auditor público a diferencia del auditor privado, confiere unas características singulares a la planificación del control público, que alcanzan a la necesidad de planificar las actuaciones generales de la Institución en para periodos largos, al menos un ejercicio, aunque lo ideal sería planificar las actuaciones de todo un mandato de los titulares del Organo de Control Externo.

La disposición adicional quinta, de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión, que modifica el apartado 4 del artículo 8 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, señala:

“El apartado 4 del artículo 8 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, queda redactado como sigue:

«4. Los auditores serán contratados por un periodo inicial que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial. Durante el periodo inicial, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron



Audiencia de Cuentas de Canarias

contratados una vez finalizado el periodo inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa.» “.

Este es el precepto que impone un cambio de auditores cada 9 años, como máximo, para las entidades privadas. Sin embargo, en el sector público el órgano auditor goza de permanencia en el ejercicio del control como hemos comentado. Esta permanencia en ejercicio del control demanda la definición de una metodología, que aplicada en el tiempo permita obtener **“un juicio suficiente sobre la calidad y regularidad de la gestión económica-financiera del sector público canario”**, tal como ordena el artículo 9 de nuestra Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

La planificación del ámbito general del control externo debe basarse en un proceso de identificación horizontal de las áreas de riesgo de cada tipo de administración pública, con el fin de localizar eventos que produzcan quebranto de fondos públicos . Esto es: contratación, subvenciones, gastos de personal, etc. La vinculación de la planificación general a la identificación de riesgos, es una metodología de trabajo que refuerza la autonomía e independencia que han de regir el ejercicio de la función de control externo del sector público.

Para alcanzar este objetivo, la Audiencia de Cuentas está desarrollando un trabajo que denominamos “Mapa de Riesgos”. Se trata de obtener un instrumento que señale de forma sistematizada las debilidades de control



Audiencia de Cuentas de Canarias

interno, que se repiten con más frecuencia, agrupadas por niveles y tipos de Administraciones Públicas.

Esta metodología de trabajo contiene cuatro fases principales que se detallan a continuación:

a) Evaluación de la situación actual: **Ambiente Interno y Establecimiento de Objetivos.**

- Análisis de las actuaciones en materia de gestión de riesgos desarrolladas por la Audiencia de Cuentas de Canarias y definición del número de entidades.
- Definición de los cuestionarios.

b) Identificación de riesgos: **Identificación de Eventos.**

- Desarrollo y obtención de cuestionarios.
- Identificación de riesgos.
- Priorización de riesgos.
- Evaluación de riesgos.

c) Elaboración de Mapa de Riesgos: **Evaluación de riesgos y Respuesta a los riesgos.**

- Agregación de la información individual recopilada.
- Elaboración del Mapa de Riesgos.
- Validación del Mapa de Riesgos por la Audiencia de Cuentas de Canarias.



Audiencia de Cuentas de Canarias

d) Planes de Acción: **Actividades de control, comunicación y supervisión.**

- Identificación de las mejoras a introducir en el sistema de Gestión de Riesgos.
- Elaboración de los Planes de Acción para la cobertura de las necesidades adicionales de control.
- Programa Anual de Actuaciones.

En definitiva, este proceso tiene como objetivo dotar a la Audiencia de Cuentas de Canarias de una herramienta – mapa de gestión de riesgos- que sirva como base para la óptima planificación de la función fiscalizadora, así como, un elemento de gestión y de gran utilidad para la toma de decisiones del Sector Público canario en el ámbito del control.

Concretamente se trata de:

- Identificar y evaluar los riesgos clave de las Entidades que fiscaliza.
- Conocer los riesgos asumidos y a evitar en el desarrollo de sus actividades.
- Elaborar el Programa Anual de Actuaciones.
- Identificar los aspectos claves del diseño funcional de la herramienta de gestión de riesgos. Esto es del Sistema de Información Corporativo que pretendemos desarrollar. (SIEP).



Audiencia de Cuentas de Canarias

Partiendo de la información analizada se han identificado los principales riesgos que la Audiencia de Cuentas de Canarias debe tener en consideración a la hora de desarrollar su tarea de fiscalización. En esta sección se realiza un análisis de dichos riesgos desde tres puntos de vista:

Análisis de riesgos por área:

- Subvenciones.
- Contratación.
- Contabilidad.
- Control Interno.
- Inmovilizado.
- Presupuesto .
- Tesorería.

Análisis de riesgos por tipo de entidad:

- Ayuntamientos
- Cabildos
- Comunidad Autónoma

Una vez identificado los principales riesgos se ha procedido a valorar, de 0 a 5, el impacto de los mismos resultando:

- 0. No existe
- 1. Insignificante



Audiencia de Cuentas de Canarias

2. Menor
3. Moderado
4. Importante
5. Catastrófico

Adicionalmente se ha analizado la frecuencia de dicho riesgo para determinar en base a las veces que se repite y su impacto las áreas y riesgos concretos en los que la Audiencia de Cuentas debe centrar sus acciones.

Los riesgos más comunes en los Ayuntamientos son las siguientes:

1. Deficiencias en el cumplimiento de la normativa aplicable (261 incidencias), dentro de los cuales las incidencias que más se han repetido son:

- No se ha remitido el expediente de aprobación de la Cuenta General (10 incidencias).
- No se ha remitido la Liquidación de la gestión anual de la explotación de los bienes integrantes y depósitos en metálico del Patrimonio Público del Suelo (35 incidencias).
- No se ha remitido la Liquidación del Registro de Explotación del Patrimonio Público del Suelo (25 incidencias).
- No se ha remitido la relación autorizada por el Interventor de las modificaciones de crédito (14 incidencias).

2. Deficiencias o errores en el procedimiento de contabilización (256 incidencias), dentro de los cuales las más frecuentes han sido:



Audiencia de Cuentas de Canarias

- En el ejercicio no se ha efectuado dotación alguna para amortizaciones por la depreciación anual efectiva sufrida por el inmovilizado material (44 incidencias).
- En la determinación del Resultado Presupuestario no se han tenido en cuenta las desviaciones en gastos con financiación afectada (14 incidencias).
- En ejercicios cerrados figuran derechos y obligaciones pendientes de cobro y pago de gran antigüedad (60 incidencias).

3. Deficiencias o errores en el cálculo del remanente de tesorería (99 incidencias), dentro de los cuales las más frecuentes han sido:

- En el ejercicio no se ha efectuado dotación alguna para amortizaciones por la depreciación anual efectiva sufrida por el inmovilizado material (44 incidencias).
- En la determinación del Resultado Presupuestario no se han tenido en cuenta las desviaciones en gastos con financiación afectada (14 incidencias).
- En ejercicios cerrados figuran derechos y obligaciones pendientes de cobro y pago de gran antigüedad (60 incidencias).

Los riesgos más comunes en los Cabildos Insulares son las siguientes:



Audiencia de Cuentas de Canarias

1. Deficiencias en el cumplimiento de la normativa aplicable (28 incidencias).

- No se ha remitido la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos (7 incidencias).
- La aprobación de la Cuenta General se ha producido con retraso (4 incidencias).
- No se ha remitido la relación autorizada de las modificaciones de crédito (3 incidencias).

2. Deficiencias o errores en el procedimiento de contabilización (25 incidencias)

- Figuran derechos pendientes de cobro y obligaciones pendientes de pago correspondientes a ejercicios cerrados de cierta antigüedad (6 incidencias).
- No se ha efectuado dotación alguna para amortizaciones por la depreciación anual efectiva sufrida por el inmovilizado material (8 incidencias).

Las incidencias detectadas para el área de Comunidad Autónoma, por tipo de riesgo, más comunes son las siguientes:

1. Deficiencias en el cumplimiento de la normativa aplicable (15 incidencias)



Audiencia de Cuentas de Canarias

- La aprobación de la Cuenta General se ha producido con retraso (6 incidencias).
- 2. Deficiencias en el cumplimiento de los procedimientos de aprobación de presupuestos (13 incidencias)**
- El Presupuesto General de ejercicio fue aprobado con retraso (12 incidencias).