



NOTA TÉCNICA SOBRE EL TRATAMIENTO EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES DE LA REVISIÓN DE LA INFORMACIÓN DE COSTES DE ACTIVIDADES

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) incluye en la tercera parte, cuentas anuales, las normas de elaboración de los documentos que integran las mencionadas cuentas, y en particular por lo que a efectos de esta nota interesa, el modelo al que ha de ajustarse la elaboración de la memoria.

En el citado modelo las notas 24, 25 y 26 se destinan a informar sobre indicadores y coste de las actividades, en términos de contabilidad analítica. Posteriormente, sendas órdenes ministeriales han aplazado la entrada en vigor de la inclusión obligatoria de esta información para las cuentas de 2013, en lo que se refiere a la información sobre costes y a las de 2014 para los indicadores de gestión.

El objeto de esta nota técnica es determinar qué alcance de auditoría se le ha de otorgar a la información contenida en la nota 25 de la memoria, en el marco de las auditorías de cuentas de las entidades del sector público estatal sometidas al PGCP.

Considerando la mayor amplitud y efecto que genera la publicación de la información financiera en cumplimiento del artículo 136 de la Ley General Presupuestaria (LGP), resulta necesario poner un especial celo y una atenta vigilancia en que las cuentas anuales se presenten de forma clara y transparente. Precisamente, como efecto potenciador de esta transparencia, la información financiera está muy regulada y estandarizada; ello reduce el riesgo de auditoría en tanto que los gestores o responsables de su emisión tienen un margen limitado para modificarla y el auditor dispone de referencias más concretas para revisarla. Este riesgo es más limitado cuando el estado financiero objeto de examen es la memoria, ya que se confecciona con el objetivo de complementar y explicar el resto de los estados financieros. De tal forma que, por aplicación del principio de importancia relativa contable, solo serán objeto de información, salvo compromisos fuera de balance, contingencias y otros compromisos, aquellas transacciones o hechos económicos que generen saldos o movimientos importantes. De esta forma, y en este documento, la revisión del auditor público se sitúa en un plano de verificador de una mera formalidad consistente en contrastar la información presentada y el modelo establecido en la regulación. Sin embargo, la situación y el contexto de riesgo nunca es totalmente uniforme para todas las organizaciones y siempre hay que mantener el escepticismo profesional y la actitud crítica. Además, en contraposición con lo indicado, cualquier error en la comprobación de la información financiera externa, puede tener un gran efecto reputacional para el auditor, sin perjuicio del mayor o menor efecto en la imagen fiel, objetivo de especial protección cuando se realiza una auditoría de cuentas.

A tenor de lo expuesto, el riesgo de auditoría en la revisión de la memoria, dada la naturaleza de su contenido, complementario y explicativo, tiene más que ver con omisiones de información (contingencias, transacciones con empresas del grupo, información mínima cualitativa o con información explicativa de activos o pasivos, compromisos relevantes, etc.) que con otras



materias como la que nos ocupa: inclusión de los costes de actividades como resultado de la contabilidad analítica o de gestión, sin relación con operaciones financieras o sin efecto en cuentas o partidas contables.

Si bien, no tiene la memoria una extensión ilimitada y no todo cabe en ella y, desde luego, no está pensada para introducir, sin más, aspectos atinentes a la gestión, la inclusión de dicha materia por el PGCP en la nota 25, cabe entender que tiene más que ver más con criterios de oportunidad y eficiencia que con la intención de ampliar la naturaleza de la memoria. Documentos que contienen asuntos referidos a la gestión o incluso referidos al buen gobierno ya tienen una larga tradición y una probada eficacia tanto en el derecho mercantil y contable como en el propio derecho público. Éstos se pueden denominar con diferentes nombres, pero todos responden a la idea presentar un informe de gestión. Por tanto, la inclusión en la nota 25 de la memoria de información referida a la contabilidad de gestión se entronca en una idea de simplificación, evitando la creación de nuevos documentos, dado el tipo de organismos a quienes va dirigida, que pudieran conformar un informe de gestión, similar al fijado para la entidades mercantiles y para otros entes del sector público.

Teniendo en cuenta la novedad y singularidad de esta información y su lugar de ubicación operativa dentro de la memoria, y que en el ámbito de la auditoría de cuentas y de sus normas, existe descrito el trabajo que ha de realizar el auditor con respecto a estos informes de gestión que, mutatis mutandis, puede ser aplicado en el tema que nos ocupa, la Oficina Nacional de Auditoría considera necesario emitir la presente nota para, en aras de la homogeneidad y, sin abandonar este ámbito de riesgo de comprobaciones formales, orientar al auditor público, sin perjuicio de su criterio profesional y el riesgo específico de la organización auditada, sobre los siguientes aspectos:

- 1) Las normas que habrán de ser tenidas en cuenta en la confección de la información de gestión, a los efectos de que sean conocidas por el auditor público.
- 2) Determinar qué alcance de auditoría se le ha de otorgar a la información contenida en la nota 25 de la memoria, referida a la contabilidad analítica o de gestión de la distribución de los gastos por costes de actividades.
- 3) Precisar qué procedimientos serían aplicables, en su caso, en el trabajo del auditor público, sin perjuicio de la aplicación del criterio profesional del auditor.
- 4) Valorar qué efectos tendrían en el informe de auditoría los diferentes resultados de este trabajo.

1.- NORMAS QUE HAN DE SER TENIDAS EN CUENTA EN RELACIÓN CON LA INFORMACIÓN DE LOS COSTES EN LAS CUENTAS ANUALES

Además de la LGP, la Circular 2/2009 y las NASP (en especial referidas al alcance de la auditoría de cuentas), la Norma técnica sobre evaluación de la Importancia Relativa (fijación de la materialidad), la Nueva norma técnica sobre el Informe de Auditoría de cuentas (tratamiento en el informe de auditoría), hay que tener en cuenta la siguiente regulación:

1. Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril. En su tercera parte, precisa la necesidad de incorporar costes por actividades e indicadores en la memoria de las cuentas anuales.



2. Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional de Estado aprobada por Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, que en su disposición transitoria quinta aplaza hasta la cuentas de 2013 la inclusión tanto de los costes por actividades como de los indicadores y la información sobre estos últimos vuelve a ser aplazada hasta las cuentas de 2014 por la Orden HAP/336/2014, de 4 de marzo.
3. Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, que regula los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública, estableciendo el sistema de Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones de la Administración (CANOA).
4. Las siguientes notas informativas aclarando la resolución de 28 de julio y otros aspectos de CANOA: Nota Informativa CANOA/01/13 de 20 de mayo de 2013, Nota Informativa CANOA/02/13 de 20 de mayo de 2013, Nota Informativa CANOA/03/13 de 20 de mayo de 2013, Nota Informativa CANOA/01/14 de 20 de febrero de 2014.

2.- ALCANCE DEL TRABAJO

Para determinar el alcance que el auditor público ha de considerar en la comprobación de la nota 25 de la memoria, será preciso establecer, por una parte, el significado del documento contable en que dicha nota está inserta; es decir: la memoria, y por otra, la relevancia que se le otorga como objeto de revisión por el auditor público en la regulación de la auditoría de cuentas a la revisión de información relacionada con la gestión, en concreto a la revisión del informe de gestión o documento similar. Estos dos aspectos conducen a que la información que se incluye no suele presentar, como se explicaba al inicio de esta nota técnica, elevados niveles de riesgo, tanto por estar muy determinada (revisión casi formal) como por su propia naturaleza (complementaria y explicativa). Es decir, para partir de la definición contable del documento y su naturaleza hay que fijar qué alcance tiene éste en la regulación de auditoría de cuentas.

Con respecto a la regulación de auditoría, hay que tener en cuenta que cuando no estamos en un contexto de opinión sobre la imagen fiel, sino revisando documentación relacionada con la gestión, es el artículo 167.1 y 2 de la LGP el aplicable, que se concreta en el apartado 2.6.4 de la Resolución de 11 de noviembre de 2013 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba la Norma Técnica de Informe de Auditoría de Cuentas Anuales. En concreto en el apartado 2.6.4.1, 2.6.4.2 y 2.6.4.3 c) se precisa: *“se incluirán en último lugar en los informes de auditoría y se referirán a asuntos sobre los cuales el auditor tiene una responsabilidad distinta, normalmente más limitada, de la de expresar su opinión sobre la imagen fiel; por ejemplo contrastes de información o verificación del cumplimiento de algunas reglas o pautas. Además, la información que ha de ser comprobada está incluida en documentos que no forman parte de las cuentas anuales, aunque se acompañen a ellas”*.

2.6.4.2 Al redactar ese tipo de párrafos, el auditor debe poner de manifiesto el alcance de su responsabilidad, las comprobaciones realizadas y las conclusiones alcanzadas.

2.6.4.3 En estos párrafos se incluirán, en su caso, los siguientes asuntos:

[...] c) Cualesquiera otras materias fijadas como trabajo del auditor en la normativa legal cuyo alcance sea distinto, normalmente menor, que el aplicado en la comprobación de la imagen fiel de las cuentas anuales y contenida en documentos que no forman parte de las cuentas anuales.



Por lo expuesto, se entiende que la información recogida en la memoria tiene para el auditor, con carácter general, y en correspondencia con su naturaleza contable, la consideración de completar o explicar la información del resto de los estados contables, tal y como se ha expuesto al principio de esta nota técnica. Sin embargo, la información contenida en la nota 25, constituye un subsistema aparte, puesto que describe estados numéricos y presenta datos que tienen más que ver con la gestión de la entidad que con la información financiera en sí.

En definitiva, se ha de comprobar el contenido de la nota 25 de la memoria, con similares criterios con los que se revisa el informe de gestión y se comprueba razonablemente la coherencia de la información facilitada en la nota 25 con la información financiera auditada, dentro del contexto y alcance de una auditoría de cuentas, y no de una auditoría de gestión de la contabilidad de costes concretada en el modelo CANOA. En caso de considerarse necesario una revisión del sistema de costes como objeto principal del trabajo debería proponerse la inclusión en el correspondiente plan anual de auditoría pública una auditoría específica de las reguladas en el artículo 164 y siguientes de la LGP.

3.- PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Como cualquier actividad o área de auditoría siempre resulta necesario determinar cuál es el nivel de riesgo existente, teniendo en cuenta la naturaleza y el alcance indicados en los apartados anteriores de esta nota técnica. La definición del nivel de riesgo depende factores tales como el entorno y el control interno de la entidad auditada (riesgo de incorrección material) y el imputable al auditor y a sus pruebas (riesgo de detección).

Con respecto al primero, el auditor tendrá que asegurarse de que el sistema que determina la información de la memoria, en general, no está sometido a mayores factores de riesgo de los que serían achacables a otros ítems e informaciones presentadas en dicho documento, y por tanto, de ser así, normalmente, no se van a requerir ni más procedimientos ni superiores alcances de los previstos en la comprobación de la memoria. Pero además, también tiene que tener en cuenta que la opinión que ha de emitir sobre la nota 25, tal y como se indicaba, no es de imagen fiel, sino que tiene un alcance menor que ésta. Sin embargo, y como elemento contrario e incremental del riesgo, se tiene que tener en consideración, que se trata de una información novedosa y por tanto, el sistema contable o de gestión de la entidad auditada puede no tener la suficiente experiencia como para evitar fallos relevantes. Para mitigar este riesgo y otros concomitantes incluido el riesgo reputacional referido en el inicio de esta nota técnica, será conveniente que el auditor se cerciore, sin ánimo de exhaustividad, de que:

- 1) La regulación aplicable es clara y concreta y que se resuelven las dudas que pudiera generar su aplicación e interpretación, incluida la implementación y utilización de la aplicación informática del sistema de costes CANOA. Además, el personal de la entidad auditada encargado de esta tarea ha recibido la formación adecuada o dispone de los conocimientos precisos para la aplicación.
- 2) Se dispone de la descripción de una serie de controles clave, entre los cuales se encuentran el de la comprobación de las diferencias más significativas entre las partidas de la contabilidad financiera y la de costes, y el de la comprobación de las diferencias con otros sistemas de gestión de los que se han tomado datos para el sistema de costes CANOA. En ambos casos, dichos controles tendrá que concretarse en documentos de conciliación.



- 3) De si hay efectos externos, distintos de los meramente informativos o estadísticos, que pudieran derivarse de una presentación errónea de la información sobre coste de las actividades. Un supuesto de posibles efectos ulteriores, sería, por ejemplo que se tomasen los costes obtenidos como base de fijación de tasas o precios públicos de algún servicio y que esto pudiera generar riesgos de reclamaciones por los receptores del servicio.

Del resultado de la evaluación de los anteriores ítems y de aquellos que puedan ser precisos considerando los riesgos de control específicos de la organización auditada, el auditor definirá un nivel de riesgo y unos procedimientos de trabajo. Estos procedimientos podrían ser, entre otros, los siguientes:

- a) Realizar mediante procedimiento de indagación entre el personal de la entidad auditada lo indicado en los apartados 1) y 2) anteriores y requerir los documentos de conciliación generados.
- b) Describir el control interno aplicable en la actividad o solicitárselo a la entidad auditada y comprobar su existencia y funcionamiento.
- c) Confirmar por escrito cualesquiera circunstancias indicadas sobre el control interno con el auditado y, en su caso, el gestor del sistema o ambos.
- d) Análisis de trabajos e informes relacionados con la materia, si existieran.
- e) Revisión analítica de resultados de la evolución e indagar por las posibles inconsistencias, si existen. Si bien, este procedimiento puede ser más completo en los ejercicios posteriores al de implantación inicial, también puede ser útil, considerando el conocimiento de la actividad de la entidad auditada, observar la coherencia entre los recursos asignados a dicha actividad y los costes generados por ella.
- f) Comprobación de cuadros globales partiendo de datos auditados, en tanto que constituyan entradas del sistema de costes CANOA. Debe tenerse en cuenta en todo caso que el modelo CANOA es un modelo dualista radical, que no toma necesariamente sus datos ni de la ejecución presupuestaria ni de la cuenta de resultados, si no de los distintos sistemas de gestión utilizados por la entidad.

Especial relevancia tiene como procedimiento, el hecho de que la entidad auditada disponga de un informe personalizado, "informe de personalización" del sistema, previsto en la regulación como un elemento imprescindible para considerar que la aplicación del sistema de costes se ha realizado. En tal sentido, será necesario que el auditor lo solicite y lo archive en sus papeles de trabajo. Así, la nota informativa CANOA 2/13 dedicada genuinamente a recordar la existencia de dicho informe de personalización, precisa: *"Informe de Personalización, que recogerá el Modelo de Costes Personalizado del Organismo Público, y deberá ser validado por la I.G.A.E. a efectos de garantizar que el modelo propuesto se ajusta a los criterios establecidos en la Resolución de 28 de julio de 2.011. No se considerará totalmente implantado el sistema de contabilidad analítica si no se dispone del Informe de Personalización"*.

"Dicho informe podrá ser requerido por los auditores para la realización de la auditoría de las cuentas anuales."

En conclusión, si la IGAE, desde una posición de especialista en la materia de confección de la contabilidad de costes y del sistema CANOA, ha de validar la implementación del sistema, cabe pensar que el auditor de cuentas tendrá suficiente con la realización desde una posición independiente, en el ámbito de sus responsabilidades y competencias y con los alcances



indicados, de los procedimientos detallados u otros similares en función las características de entorno de riesgo y control interno de la entidad auditada.

4.- TRATAMIENTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS

En el informe de auditoría tendrá un tratamiento similar al otorgado dentro del apartado 2.6.4, *"Párrafo de informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios"* de la Resolución de 11 de noviembre de 2013 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba la Norma Técnica de Informe de Auditoría de Cuentas Anuales. En concreto en el subapartado 2.6.4.3 *"c) Cualesquiera otras materias fijadas como trabajo del auditor en la normativa legal cuyo alcance sea distinto, normalmente menor, que el aplicado en la comprobación de la imagen fiel de las cuentas anuales"*.

El efecto en el informe de auditoría dependerá de la materialidad cualitativa y cuantitativa de los errores o incidencias encontrados, obtenida de acuerdo con la Norma Técnica de Importancia Relativa y el criterio profesional del auditor. Como resultado del trabajo, el auditor puede concluir que la nota sobre costes por actividades se ha elaborado correctamente, que no se ha elaborado correctamente o que no puede expresar opinión. El detalle es el siguiente:

- Opinión sin incidencias, cuando de los resultados y alcance del trabajo no se observe ningún tipo de incidencia o incoherencia materiales y se pueda concluir que la nota 25 de la memoria resulta razonablemente coherente con la información financiera auditada.
- Opinión con incidencias, cuando se ha podido realizar la revisión y se pueda emitir opinión pero se hayan detectado errores, incidencias o incoherencias materiales. En este caso se detallarán los errores, incidencias o incoherencias encontradas de forma sintética y precisa.
- Imposibilidad de emitir opinión por:
 - No haber podido realizar todos o algunos de los procedimientos relevantes descritos en el apartado anterior, previstos en la fase de planificación u otros acordes con el riesgo determinado.
 - Cuando la entidad auditada no disponga de un control interno razonable sobre el que basar las pruebas y procedimientos de revisión o no tenga implementado el sistema de costes. De acuerdo con lo expuesto se entenderá que no tiene implementado el sistema de costes cuando no disponga del informe indicado en la nota informativa CANOA 2/13 antes transcrita.

Por otra parte, sin perjuicio de la afectación en el informe de auditoría en el apartado indicado; si como consecuencia del trabajo que se realice se han de emitir recomendaciones, éstas deberían incluirse en el informe adicional de acuerdo con lo establecido en la Norma Técnica que regula dicho informe.

En el anexo a esta nota se presentan a título de ejemplo algunos modelos de informes.



ANEXO I: MODELOS DE INFORMES SOBRE LA NOTA 25

INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS

1.- Ejemplo de opinión sin incidencias

La entidad auditada presenta, en la nota XXX de la memoria adjunta, información referida a sus costes por actividades de acuerdo con la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, que regula los criterios para la elaboración de dicha información establecidos en el sistema de Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones de la Administración (CANOA), correspondientes al ejercicio XXXX.

Nuestro trabajo se ha limitado a verificar que la distribución de costes de actividades, de acuerdo con su normativa reguladora, resulta razonablemente coherente con la información financiera contable auditada.

2.- Opinión con incidencias

La entidad auditada presenta, en la nota XXX de la memoria, información referida a sus costes por actividades de acuerdo con la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, que regula los criterios para la elaboración de dicha información establecidos en el sistema de Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones de la Administración (CANOA), correspondientes al ejercicio XXXX.

Nuestro trabajo se ha limitado a verificar que la distribución de costes de actividades, de acuerdo con su normativa reguladora, resulta razonablemente coherente con la información financiera contable auditada.

En dicha verificación se ha observado que la citada nota contiene errores, omisiones o contradicciones significativos en relación con su normativa reguladora, con la información contable o con ambas. Los errores o contradicciones son los siguientes:

(Especificar de forma concreta y sintética los errores, omisiones o contradicciones detectados y, en su caso, hacer referencia precisa a la normativa reguladora vulnerada y, de ser posible, su efecto cuantitativo.)

3.- Imposibilidad de emitir opinión

La entidad auditada está obligada a presentar, en la nota XXX de la memoria, información referida a sus costes por actividades de acuerdo con la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, que regula los criterios para la elaboración de dicha información establecidos en el sistema de Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones de la Administración (CANOA).

No nos ha sido posible comprobar que la información a que se refiere el párrafo anterior esté libre de errores u omisiones de acuerdo con lo establecido en la regulación indicada ni que sea razonablemente coherente con la información financiera contable auditada, puesto que:

- *(No se ha presentado la información correspondiente a la citada nota o se ha presentado de forma muy deficiente o fragmentaria en relación con el contenido previsto en la normativa aplicable).*



- *(El sistema de control interno no está suficientemente establecido o desarrollado como para permitirnos ejecutar los procedimientos de comprobación planificados en nuestro trabajo.)*