



PASSWORD

Aplicación del modelo de gestión de riesgos del Consello de Contas para el control financiero de las entidades locales: un ejemplo práctico

Ulpiano L. Villanueva Rodríguez

Auditor-director técnico e interventor en funciones del Consello de Contas de Galicia

Resumen: El Consello de Contas de Galicia, en el ejercicio de su función de prevención de la corrupción, ha elaborado una metodología para la gestión de riesgos en el sector público. Esta herramienta se configura como un elemento susceptible de utilización por los órganos de control interno de las entidades locales. A través de un ejemplo práctico, este trabajo muestra cómo aplicar la metodología indicada para la elaboración de los planes de control financiero de las entidades del sector público local.

Abstract: The Consello de Contas of Galicia, in the exercise of its function of preventing corruption, has developed a methodology for risk management in the public sector. This tool is configured as an element that can be used by the internal control units of local entities. Through a practical example, this work shows how to apply the indicated methodology for the preparation of financial control plans for local public sector entities.



1 Introducción

El presente trabajo tiene por objeto exponer, a través de un supuesto práctico, cómo se puede aplicar la metodología para la gestión de riesgos aprobada por el Consello de Contas de Galicia a la elaboración de los planes de control financiero por parte de los órganos de intervención de las corporaciones locales.

La finalidad perseguida es tratar de ilustrar la forma en que se puede emplear esta metodología para fijar los objetivos y las prioridades de los planes anuales de control financiero sobre la base de un análisis de riesgos, tal y como establece el 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 (en adelante RCIL).

Para ello, en primer lugar se abordará de forma sucinta el régimen de control financiero previsto en la citada norma, para seguir con un análisis breve del modelo de gestión de riesgos del Consello de Contas y finalmente plasmar a través de un ejemplo la aplicación de este último a la elaboración de los mencionados planes de control.

2. El control financiero en las entidades locales

El control financiero, como forma de ejercicio del control interno, surge como un instrumento para llevar a cabo un diagnóstico, en términos de eficacia, eficiencia y calidad de la gestión llevada a cabo por las administraciones públicas.

Su principal contribución es la de complementar la fiscalización previa, en ocasiones puesta en cuestión por ralentizar el funcionamiento de la Administración, enfatizar excesivamente en los aspectos formales de la tramitación de los expedientes, carecer de una visión global sobre los procesos de producción de los actos administrativos, tener cierto carácter rutinario y, finalmente, por generar una ilusión de traslación de la responsabilidad desde el gestor al interventor que ha fiscalizado previamente el acto administrativo¹. Nótese que la intención es complementar el control previo y que, a pesar de los anteriores argumentos, y en nuestra opinión, la fiscalización previa aleja al gestor de posibles incumplimientos normativos y desviaciones presupuestarias no regladas.

El título III del RCIL regula la modalidad del control financiero, aspecto completamente novedoso en el ámbito local en su desarrollo y establece en su artículo 31 la obligación del órgano interventor de elaborar un Plan Anual de Control Financiero, que incluirá todas aquellas actuaciones que se deriven de un mandato legal “y las que anualmente se seleccionen por la propia intervención sobre la base de un análisis de riesgos, consistente con los objetivos que se pretendan conseguir, las prioridades establecidas para cada ejercicio y los medios disponibles”.

Para ello se define como riesgo “la posibilidad de que se produzcan hechos o circunstancias en la gestión sometida a control susceptibles de generar incumplimientos de la normativa aplicable, falta de fiabilidad de la información financiera, inadecuada protección de los activos o falta de eficacia o eficiencia en la gestión”.

Finalmente, el citado artículo recoge tres fases para la elaboración del plan de control:

1. La identificación de los riesgos.
2. La evaluación de los riesgos, empleando criterios cuantitativos y cualitativos.

1. MIAJA FOL, M. “Análisis de riesgos en el control financiero de las Entidades Locales” en *El Consultor de los Ayuntamientos*, Nº IV, Sección Opiniones, Diciembre 2018, pág. 46, Wolters Kluwer.

3. La priorización de las actuaciones a realizar, teniendo en cuenta la evaluación previamente realizada, señalando el alcance objetivo, subjetivo y temporal de cada una de ellas.

El RCIL nada dice sobre la forma de llevar a cabo la identificación y el análisis de riesgos, dejando al criterio del órgano de control cómo proceder al respecto.

Como ya hemos anticipado, la propuesta que se presenta en este trabajo es aplicar la metodología que ha aprobado el Consello de Contas para poder determinar esos riesgos y finalmente obtener una matriz o mapa que permita a la intervención tomar decisiones con base en la graduación de dichos riesgos.

3. La metodología de la gestión de riesgos en el Consello de Contas de Galicia

En el marco de la función de prevención de la corrupción que tiene atribuida el Consello de Contas, se han elaborado hasta el momento, cuatro documentos técnicos:

1. Estrategia en materia de prevención de la corrupción.
2. Directrices técnicas para la evaluación del control interno de las entidades públicas.
3. Metodología para la administración de riesgos
4. Catálogo de riesgos por áreas de actividad.

Con el primer documento² se presenta la estrategia de la Institución para colaborar con las administraciones públicas en el establecimiento de una infraestructura de integridad que constituya el armazón que garantice el cumplimiento de sus objetivos a través de una gestión adecuada y recta de los fondos públicos.

El segundo documento³ tiene por objeto elaborar un modelo para evaluar la implantación de los sistemas de control

interno de las instituciones del sector público autonómico, yendo más allá de su concepción tradicional (eficacia, eficiencia, economía y legalidad) y poniendo el énfasis en el diseño de procesos formales para el cumplimiento de las metas y los objetivos institucionales, la prevención de riesgos y el establecimiento de entornos propicios para la ética y la integridad en el manejo de fondos públicos, y para evitar pérdidas por mala gestión, error o fraude, sin olvidar el cumplimiento normativo y la adecuada rendición de cuentas.

A través de estas directrices se pretende determinar el nivel de implantación de los diferentes componentes del sistema de control interno y efectuar un diagnóstico⁴, identificando áreas de mejora y las estrategias y recomendaciones sugeridas para su reforzamiento⁵.

Se trata en primer lugar de identificar las áreas de actividad de la entidad y los riesgos que afectan a estas actividades, para, a partir de la evaluación de aquéllos, elaborar mapas de riesgos que recojan los aspectos a los que se debe prestar especial atención, así como las medidas correctoras a implantar.

El tercer documento⁶ aborda el proceso de identificación, evaluación y análisis de riesgos, en especial los de corrupción. Tiene como finalidad servir de herramienta para formular las preguntas adecuadas y obtener las mejores respuestas posibles, así como de sensibilizar a las entidades que integran el sector público sobre la importancia de identificar y gestionar adecuadamente los riesgos de integridad y corrupción a los que se enfrentan. Su contenido se nutre del modelo COSO, diseñado para mejorar la gestión pública y reducir el alcance del fraude en las organizaciones y se toma como referencia la norma ISO 31000:2009.

El proceso de administración de riesgos consta de las siguientes etapas:

1. La definición del contexto y los objetivos: con esta fase se persigue, por un lado, situar a la entidad en su entorno, que condicionará el tipo de riesgos que afronta, y por otro, determinar sus objetivos, lo que permitirá establecer su grado de tolerancia a dichos riesgos.

2. https://www.ccontasgalicia.es/sites/consello_de_contas/files/contents/static_content/corrupcion/Estratexia_%20prevencion_C.pdf.

3. https://www.ccontasgalicia.es/sites/consello_de_contas/files/contents/static_content/corrupcion/Directrices_tecnicas_prevencion_C.pdf.

4. Véase el "Diagnóstico sobre los sistemas de control interno y estrategia de prevención de riesgos de la corrupción en la Administración General de la Xunta de Galicia" https://www.ccontasgalicia.es/sites/consello_de_contas/files/contents/documents/2018/161_D_Diagnostico_Sistemas_Control_Interno_C.pdf.

5. VILLANUEVA RODRÍGUEZ, U.L. "El modelo del Consello de Contas de Galicia en materia de prevención de la corrupción en el sector público" en *Especial Compliance en el Sector Público*, Mayo 2018, ISBN Digital 978-84-15651-72-7.

6. https://www.ccontasgalicia.es/sites/consello_de_contas/files/contents/static_content/corrupcion/Metodoloxia_Administracion_riscos_C.pdf.



2. La identificación y el análisis de riesgos: se trata de señalar las actividades y procesos más vulnerables, diferenciando entre procesos centrales y de apoyo; considerar los factores de riesgo que afectan a cada proceso (circunstancias que pueden dar lugar a incumplimientos); y generar un listado de riesgos a los que están expuestos.
 3. La evaluación de los riesgos: consiste en determinar su grado de probabilidad de ocurrencia y su impacto en la organización, teniendo en cuenta la naturaleza del riesgo y la magnitud de las consecuencias en caso de que llegue a producirse. El producto final de esta fase será el mapa de riesgos, siendo los más importantes aquellos en los que concurran una alta probabilidad de ocurrencia y un alto impacto.
 4. El tratamiento de los riesgos: es decir, qué decisión va a tomar la entidad ante su existencia (prevenirlo, aceptarlo, transmitirlo o evitarlo). Para ello se "deberá tener en cuenta no solo las ventajas que proporciona sino también los costes que supone, tomando en consideración los requisitos legales, reglamentarios o de otro tipo. A su vez, el fallo o ineficacia de las medidas de tratamiento del riesgo puede constituir un nuevo riesgo, por lo que habrá que asegurarse, a través del oportuno seguimiento, de que las opciones elegidas son eficaces"⁷.
- Finalmente, el cuarto documento⁸ recoge un listado de riesgos por áreas de actividad: gestión económico-financiera, gestión de personal, subvenciones, contratación, financiación de los partidos políticos y ordenación urbanística.

7. MORÁN MÉNDEZ, E. y VILLANUEVA RODRÍGUEZ, U.L. "El modelo del Consello de Contas de Galicia en la gestión y control de riesgos en el sector público" en *Especial El Control Financiero y la Auditoría Pública* (ISSN 0210-2161), Abril 2021, El Consulto de los Ayuntamientos. Wolters Kluwer.

8. https://www.contasgalicia.es/sites/consello_de_contas/files/contents/static_content/corrupcion/Catalogo_riscos_C.pdf.

Mediante la aplicación de esta metodología pretendemos dotar de un instrumento que pueda servir a los órganos de control interno de las entidades locales llevar a cabo un análisis de riesgos que sirva como base para la elaboración de sus planes de control financiero, y que a continuación pasamos a exponer a través de un ejemplo práctico.

4. Aplicación práctica de la metodología del Consello de Contas de análisis de riesgos a una entidad local

El objetivo de este apartado es poner un ejemplo de cómo emplear la metodología formulada por el Consello de Contas para la identificación y valoración de los riesgos en una entidad local, en concreto un ayuntamiento, teniendo en cuenta que el análisis que se presenta estará condicionado, lógicamente, por las peculiaridades de cada entidad, tratando de hacer una aproximación lo más sencilla posible, siguiendo las fases expuestas en el apartado anterior.

En primer lugar es necesario identificar las actividades o procesos propios del ayuntamiento, diferenciando entre procesos centrales y de apoyo, que de forma genérica y a modo de propuesta, podrían ser las siguientes:

Actividades principales	Actividades de apoyo
Actividad de prestación de servicios públicos	Gestión económico financiera
Actividad de fomento	Gestión de personal
Actividad regulatoria	Gestión subvencional
	Gestión contractual

El segundo de los pasos a seguir es la consideración de los factores de riesgo que afectan a cada proceso y actividad.

En este punto se hace necesario identificar aquellas circunstancias que pueden causar incumplimientos de distinto tipo, ya sean operativos, éticos o de falta de fiabilidad de la información, así como posibles prácticas corruptas. Se trata de poner el acento en analizar las posibles causas de los riesgos que puedan surgir, y que estarán íntimamente conectadas con las medidas a adoptar.



Los posibles factores de riesgo que se podrían señalar en un ayuntamiento podrían ser los siguientes:

Factores de riesgo externos	Factores de riesgo internos	Factores de riesgo individuales	Factores de riesgo procedimentales
Cambios normativos que afecten a la entidad y su actividad	Falta de coordinación entre las distintas áreas o departamentos	Falta de experiencia/ formación del personal	Ausencia de instrumentos de planificación
Cambios en la estructura organizativa de la entidad	Debilidades en los mecanismos internos de supervisión o de alerta temprana	Posible falta de motivación del personal	Falta de manuales de procedimientos
Cambios en los representantes políticos de la entidad	Existencia de actividades con alto grado de discrecionalidad	Supuestos de inestabilidad laboral	Falta de claridad en la distribución de competencias
Cambios en el entorno de la entidad	Procesos escasamente informatizados	Innecesaria externalización de tareas que puede desarrollar el personal propio	

A continuación procedería identificar los riesgos por cada área de actividad o proceso. En este trabajo nos limitaremos a enumerar una serie de riesgos (no todos

los que sería posible identificar) que podrían tener lugar en una actividad de apoyo como es la gestión económico financiera:

Listado de riesgos en la actividad de gestión económico financiera

- Riesgo de no subsanación de reparos de control interno
- Ausencia de controles posteriores a la fiscalización limitada previa
- Falta de seguimiento de las recomendaciones efectuadas por los órganos de control interno y externo
- Falta de aprobación de los presupuestos de la entidad en plazo/Riesgo de prórroga continuada del presupuesto
- Riesgo de desviaciones significativas en la ejecución presupuestaria
- Riesgo de proliferación de gastos devengados pendientes de imputar al presupuesto
- Riesgo de utilización abusiva del sistema de anticipos de caja fija o pagos a justificar
- Existencia de derechos de cobro no reconocidos ni recaudados
- Riesgo de establecimiento de tasas y precios públicos sin el correspondiente análisis de costes
- Riesgo de prescripción de derechos pendientes de cobro
- Riesgo de gastos de representación/indemnizaciones por razón del servicio elevados

(...)

En esta etapa es fundamental que el órgano de control interno haga un esfuerzo de comunicación con el personal de la entidad para que puedan aportar su visión sobre los posibles riesgos que pueden existir, además de los que aprecie la propia intervención.

A continuación, ha de procederse a la evaluación de los riesgos, para lo que habrán de tenerse en cuenta dos factores: la probabilidad de ocurrencia del hecho (frecuencia temporal) y su gravedad o impacto (los posibles efectos adversos que se puedan derivar).

A estos efectos, se pueden asignar diferentes valores teniendo en cuenta la frecuencia de ocurrencia del riesgo. En este caso se asignan los siguientes valores:

Frecuencia	Valor
Varias veces al año	7
Anual	4
Superior al año	1

Se deberá asignar uno solo de estos valores para cada riesgo.

En relación con el impacto se pueden fijar valores dentro de un determinado rango, que en nuestro caso situaremos desde el 1 al 9, de menor a mayor gravedad.



Valor	Impacto
9	Indicios de corrupción/fraude (a)
8	Incumplimiento objetivos estratégicos que afecten a la imagen institucional (b)
7	Uso irregular de cargos, fondos o medios públicos con daños significativos al patrimonio (c)
6	Infracciones penales/administrativas de impacto moderado en la imagen institucional (d)
5	Otros incumplimientos de normas administrativas (e)
4	Uso irregular de cargos, fondos o medios públicos sin daños significativos al patrimonio (f)
3	Infracciones penales/administrativas de poco impacto en la imagen institucional (g)
2	Incumplimiento objetivos operativos (h)
1	Irregularidades administrativas que no supongan incumplimientos normativos ni afectación al patrimonio (i)



Puede ocurrir que en un mismo riesgo confluyan varios de los factores anteriores. En este caso se tomará únicamente aquel que atribuya mayor valor y se sumará un punto adicional por el hecho de que concurren varios (en forma de agravante), sin que en ningún caso se pueda superar el valor 9.

Una vez obtenidos los valores que se corresponden con la probabilidad y la gravedad, se calcula la media aritmética. El importe obtenido definirá el valor del riesgo inherente, es decir, sin tener en cuenta las medidas que haya implantado el Ayuntamiento para corregir o mitigar los riesgos. En todo caso, el riesgo inherente podrá ser bajo, moderado o alto si la puntuación alcanzada es igual o inferior a 3, mayor a 3 o inferior a 7, o igual o mayor a 7 respectivamente, como se recoge en la siguiente tabla:

Puntuación alcanzada	Graduación final del riesgo
Igual o inferior a 3	Bajo
Mayor a 3 e inferior a 7	Moderado
Mayor o igual a 7	Elevado

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta los riesgos enunciados antes, el riesgo inherente a los mismos se calculará de la siguiente forma:

En primer lugar, se determina el valor del riesgo en función de su probabilidad de ocurrencia:

Riesgos en gestión económico financiera	Probabilidad: factores de graduación			Valor de la probabilidad
	Frecuencia			
	Varias veces al año	Anual	Superior al año	
Riesgo de no subsanación de reparos de control interno	X			7
Ausencia de controles posteriores a la fiscalización limitada previa		X		4
Falta de seguimiento de las recomendaciones efectuadas por los órganos de control interno y externo		X		4
Falta de aprobación de los presupuestos de la entidad en plazo/Riesgo de prórroga continuada del presupuesto		X		4
Riesgo de desviaciones significativas en la ejecución presupuestaria		X		4
Riesgo de proliferación de gastos devengados pendientes de imputar al presupuesto	X			7
Riesgo de utilización abusiva del sistema de anticipos de caja fija o pagos a justificar	X			7
Existencia de derechos de cobro no reconocidos ni recaudados		X		4
Riesgo de establecimiento de tasas y precios públicos sin el correspondiente análisis de costes			X	1
Riesgo de prescripción de derechos pendientes de cobro		X		4
Riesgo de gastos representación /indemnizaciones por razón del servicio elevados	X			7

En segundo lugar, el valor del riesgo en función de su gravedad.

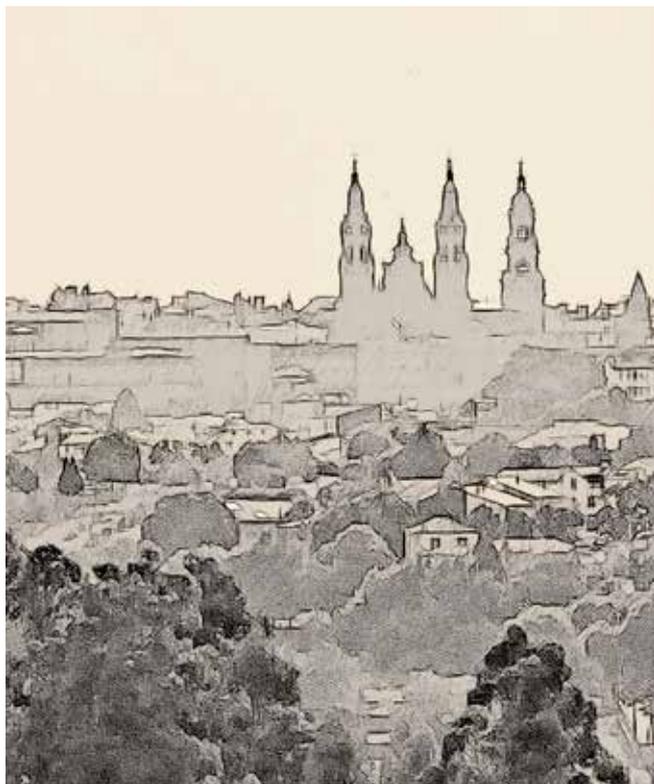
Riesgos en gestión económico financiera	Gravedad: factores de graduación									Valor de la gravedad
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	
Riesgo de no subsanación de reparos de control interno				X	X					7 ⁹
Ausencia de controles posteriores a la fiscalización limitada previa							X			3
Falta de seguimiento de las recomendaciones efectuadas por los órganos de control interno y externo								X		2
Falta de aprobación de los presupuestos de la entidad en plazo/ Riesgo de prórroga continuada del presupuesto		X								8
Riesgo de desviaciones significativas en la ejecución presupuestaria								X		2
Riesgo de proliferación de gastos devengados pendientes de imputar al presupuesto		X								8
Riesgo de utilización abusiva del sistema de anticipos de caja fija o pagos a justificar					X		X			6 ¹⁰
Existencia de derechos de cobro no reconocidos ni recaudados			X							7
Riesgo de establecimiento de tasas y precios públicos sin el correspondiente análisis de costes					X					5
Riesgo de prescripción de derechos pendientes de cobro			X							7
Riesgo de gastos representación /indemnizaciones por razón del servicio elevados			X							7

Finalmente se halla la media aritmética y se calcula el valor del riesgo inherente:

Riesgos en gestión económico financiera	Valor probabilidad	Valor gravedad	Riesgo inherente	Graduación
Riesgo de no subsanación de reparos de control interno	7	7	7	Elevado
Ausencia de controles posteriores a la fiscalización limitada previa	4	3	3,5	Moderado
Falta de seguimiento de las recomendaciones efectuadas por los órganos de control interno y externo	4	2	3	Bajo
Falta de aprobación de los presupuestos de la entidad en plazo/ Riesgo de prórroga continuada del presupuesto	4	8	6	Moderado
Riesgo de desviaciones significativas en la ejecución presupuestaria	4	2	3	Bajo
Riesgo de proliferación de gastos devengados pendientes de imputar al presupuesto	7	8	7,5	Elevado
Riesgo de utilización abusiva del sistema de anticipos de caja fija o pagos a justificar	7	6	6,5	Moderado
Existencia de derechos de cobro no reconocidos ni recaudados	4	7	5,5	Moderado
Riesgo de establecimiento de tasas y precios públicos sin el correspondiente análisis de costes	1	5	3	Bajo
Riesgo de prescripción de derechos pendientes de cobro	4	7	5,5	Moderado
Riesgo de gastos representación /indemnizaciones por razón del servicio elevados	7	7	7	Elevado

9. El valor es 7 resulta de tomar el mayor de los factores de graduación marcados (6) y sumarle 1 punto por la concurrencia varios.

10. El valor es 6 resulta de tomar el mayor de los factores de graduación marcados (5) y sumarle 1 punto por la concurrencia varios.



En el caso de que el Ayuntamiento haya implementado alguna medida, el riesgo inherente se ponderará en función de la efectividad de las medidas correctoras adoptadas.

Por ejemplo, si la intervención ha establecido un procedimiento para la realización semestral de controles posteriores en determinados tipos de expedientes que están sometidos a fiscalización limitada previa, esta medida corrige el riesgo inherente (que era moderado). El nivel de corrección a la baja del riesgo inherente dependerá del número de medidas adoptadas y su grado de efectividad esperado, lo que está sujeto a cierto margen de subjetividad.

En nuestro caso el valor riesgo inherente se minorará en las siguientes unidades de la siguiente forma:

Medidas	Unidades de minoración del riesgo inherente
No existen medidas	0
Existen medidas parciales	1
Existen todas las medidas necesarias	3

Aplicando este factor corrector podremos obtener el riesgo final:

Riesgos en gestión económico financiera	Riesgo inherente	Sin medidas	Medidas parciales	Con medidas	Riesgo final	Graduación
Riesgo de no subsanación de reparos de control interno	7		X		6	Moderado
Ausencia de controles posteriores a la fiscalización limitada previa	3,5		X		2,5	Bajo
Falta de seguimiento de las recomendaciones efectuadas por los órganos de control interno y externo	3		X		2	Bajo
Falta de aprobación de los presupuestos de la entidad en plazo/ Riesgo de prórroga continuada del presupuesto	6	X			6	Moderado
Riesgo de desviaciones significativas en la ejecución presupuestaria	3	X			3	Bajo
Riesgo de proliferación de gastos devengados pendientes de imputar al presupuesto	7,5		X		6,5	Moderado
Riesgo de utilización abusiva del sistema de anticipos de caja fija o pagos a justificar	6,5	X			6,5	Moderado
Existencia de derechos de cobro no reconocidos ni recaudados	5,5		X		4,5	Moderado
Riesgo de establecimiento de tasas y precios públicos sin el correspondiente análisis de costes	3	X			3	Bajo
Riesgo de prescripción de derechos pendientes de cobro	5,5		X		4,5	Moderado
Riesgo de gastos representación / indemnizaciones por razón del servicio elevados	7			X	4	Bajo

A la vista de la graduación final de cada riesgo, el órgano control podrá priorizar los objetivos que pretende alcanzar con el plan anual de control financiero y proponer medidas correctoras en el caso de considerarlo necesario.

En definitiva, con el mapa de riesgos se obtiene una herramienta muy práctica para que el órgano de control se pueda enfrentar con una base firme a la elaboración del plan de control e incidir en los aspectos que impliquen un mayor riesgo.

5. Conclusiones

Los órganos de control interno de las entidades del sector público local afrontan el reto de elaborar sus planes de control financiero sobre la base de un análisis de riesgos como una novedad importante de sus cometidos.

Disponer de herramientas para llevar a cabo una adecuada gestión de dichos riesgos facilita el trabajo de la intervención para establecer los objetivos y las prioridades de los mencionados planes.

La metodología de administración de riesgos aprobada por el Consello de Contas, que se ha explicado a través del ejemplo práctico, puede contribuir a hacer más sencillo el cometido de los órganos de intervención en el ejercicio de su función en la modalidad de control financiero.

Bibliografía complementaria

- **Consello de Contas.** Documentos técnicos de prevención de la corrupción.
- **García Muñoz, J.** *Mapas de riesgo y fortalecimiento del compliance ante el nuevo régimen de control interno local.*
- **Morán Méndez, E.** *“Aplicación del compliance en el control externo económico-financiero del sector público” en Guía práctica de compliance en el sector público, 2020, Wolters Kluwer.*
- **Varios Autores,** *“Manual de control interno de las entidades locales: La función interventora y el control financiero.” El Consultor de los Ayuntamientos, 2020, Wolters Kluwer.*

