



TRIBUNAL DE CUENTAS

# **MANUAL DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA O DE GESTIÓN**

**Aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas  
el 30 de abril de 2015**

**Modificado por Acuerdo del Pleno el 29 de octubre de 2015  
y actualizado por Acuerdo del Pleno el 25 de enero de 2018**



## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN .....	4
2. ASPECTOS GENERALES .....	6
2.1. Definición de la fiscalización operativa o de gestión .....	6
2.2. Rasgos diferenciales de la fiscalización operativa.....	7
2.3. Elementos característicos de la fiscalización de eficacia, eficiencia y economía.....	8
2.3.1. Requisitos técnicos de los objetivos.....	8
2.3.2. Requisitos técnicos de los indicadores.....	9
2.3.3. Sistema para el registro, información y seguimiento de objetivos e indicadores .....	10
3. PROCEDIMIENTOS COMUNES .....	12
3.1. Planificación .....	12
3.1.1 Trabajos preliminares.....	13
3.1.2. Estudio y evaluación del sistema de control interno .....	14
3.1.3. Directrices técnicas (DDTT) .....	17
3.1.4. Programas de trabajo.....	18
3.2. Ejecución .....	20
3.2.1. Obtención de documentación.....	21
3.2.2. Obtención de resultados .....	21
3.3. Elaboración del Informe .....	23
4. PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS PARA CADA MODALIDAD DE FISCALIZACIÓN .....	25
4.1. Fiscalización de sistemas y procedimientos.....	25
4.2. Fiscalización de eficacia.....	30
4.2.1. Aspectos generales.....	30
4.2.1.1. Concepto y alcance .....	30
4.2.1.2. Sistema de planificación.....	32
4.2.1.3. Evaluación de los objetivos a través de indicadores.....	32
4.2.2. Fiscalización de eficacia basada en programas presupuestarios .....	33
4.2.2.1. Introducción al presupuesto por programas .....	33
4.2.2.2. Procedimientos para la fiscalización con base en el presupuesto .....	35
4.2.3. Fiscalización de eficacia realizada mediante procedimientos alternativos .....	41



TRIBUNAL DE CUENTAS

4.2.3.1. Análisis de eficacia mediante otros instrumentos de planificación distintos del presupuesto por programas.....	41
4.2.3.2. Análisis de eficacia mediante la investigación de los objetivos implícitos en la entidad fiscalizada .....	41
4.2.4. Fiscalización de eficacia basada en la verificación de la calidad del producto/servicio .....	42
4.3. Fiscalización de eficiencia.....	44
4.3.1. Concepto y aspectos generales.....	44
4.3.2. Características de la fiscalización de eficiencia .....	46
4.3.3. Desarrollo de una fiscalización de eficiencia.....	48
4.3.3.1. Planificación de la fiscalización .....	48
4.3.3.2. Ejecución de la fiscalización .....	49
4.4. Fiscalización de economía.....	50
4.4.1. Concepto y aspectos generales.....	50
4.4.2. Análisis del coste de adquisición de los recursos.....	52
ANEXOS .....	55
BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE REFERENCIA .....	81
APÉNDICES .....	84



## **1. INTRODUCCIÓN**

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en sesión de 23 de diciembre de 2013, aprobó las “**Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas**” (NFTCu), que incluyen un apartado de Normas Técnicas (NTTCu) y otro de Normas de Procedimiento (NPTCu), cuyo objetivo, tal y como establece la norma 1 de las NTTCu, es el de “... *regular la planificación, ejecución, exposición de resultados y control de calidad de los procedimientos que lleve a cabo el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora*”. Entre los tipos de fiscalizaciones previstos en la norma 6 de dichas NTTCu se incluye la fiscalización operativa o de gestión (en lo sucesivo, fiscalización operativa).

En cumplimiento de la norma 97 de las NTTCu, que indica que el Pleno del Tribunal “... *promoverá la mejora continua de la calidad y la adaptación de buenas prácticas en la planificación y en la ejecución de la función fiscalizadora*”, dicho órgano, en sesión de 23 de diciembre de 2013, ha considerado necesario elaborar un Manual de Fiscalización Operativa o de Gestión, que informe los principios mínimos a tener en cuenta en relación con las distintas modalidades de fiscalización operativa, las fases en las que se estructuran y la forma en que deben ser realizadas.

En la elaboración de este Manual se ha tenido en cuenta, además de las mencionadas NFTCu, la adaptación de las ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) del tercer y cuarto nivel a la terminología más acorde con el lenguaje utilizado (especialmente la ISSAI-ES-300 “*Principios fundamentales de la fiscalización operativa*” y la ISSAI-ES-3000 “*Normas y Directrices para la fiscalización operativa*”), aprobadas por la Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. La finalidad de esta adaptación es que todas las instituciones públicas de control externo de España actúen con el mismo conjunto de principios y normas, lo que supondrá una homologación de los resultados, con el consecuente beneficio para todos los implicados en este tipo de fiscalizaciones.

Los principios que informan el presente Manual son los siguientes:

- ✓ **Continuidad con las NTTCu**: el Manual parte de aquellos principios que, afectando a la realización de la fiscalización operativa, están regulados en las mencionadas NTTCu.
- ✓ **Utilidad**: Con objeto de que sea una herramienta eminentemente práctica, el Manual incluye desarrollos específicos de los diferentes tipos de fiscalización operativa (fiscalización de sistemas y procedimientos, fiscalización de eficacia, fiscalización de eficiencia y fiscalización de economía), recogiendo referencias concretas a informes aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas en los que se recogen los resultados de los diferentes tipos de fiscalización operativa.



- ✓ **Actualización permanente:** por ser el presente Manual desarrollo y continuidad de las NTTCu, cualquier modificación de aquellas debería tener efecto inmediato en los principios, criterios y procedimientos desarrollados en él.

Asimismo, y por aplicación del principio de utilidad, se irá actualizando con la inclusión de supuestos de cuantas actuaciones en áreas concretas, no incorporadas inicialmente, puedan producirse con posterioridad a su elaboración inicial.

En cuanto al **objetivo del Manual**, dada la peculiar naturaleza de la fiscalización operativa, en cuya ejecución no se cuenta, como regla general, con patrones de referencia preestablecidos con los que comparar la gestión fiscalizada, el presente Manual pretende **establecer recomendaciones de carácter general y compartir buenas prácticas, con la finalidad de homogeneizar los procedimientos fiscalizadores y alcanzar unos estándares de calidad en la realización de este tipo de fiscalizaciones**, sin perjuicio de que estas recomendaciones y criterios puedan y deban complementarse con las aportaciones surgidas de la competencia profesional de los equipos de fiscalización.

En definitiva, este Manual constituye una guía orientativa elaborada con el objetivo de que pueda servir de ayuda al personal técnico del Tribunal de Cuentas en el desarrollo de las fiscalizaciones operativas; sin perjuicio de que los responsables de las mismas establezcan, con libertad de criterio, las medidas de actuación que consideren más oportunas, conforme a las habilidades derivadas de sus conocimientos y de su experiencia técnica.

Respecto a su **estructura**, el Manual se desarrolla en los siguientes apartados:

- ✓ El segundo apartado se refiere a los aspectos generales de la fiscalización operativa (definición, rasgos diferenciales y elementos característicos).
- ✓ El tercer apartado incluye los procedimientos comunes de las diversas modalidades de fiscalización operativa; planificación, ejecución y elaboración del informe.
- ✓ El cuarto apartado desarrolla los procedimientos específicos para cada modalidad de fiscalización operativa: de sistemas y procedimientos, de eficacia, de eficiencia y de economía.
- ✓ Los anexos desarrollan y complementan determinados aspectos incluidos en el presente Manual.
- ✓ Asimismo, al final del Manual se incorpora una relación bibliográfica y de fuentes de referencia que pueden ser de utilidad en el desarrollo de la fiscalización operativa.
- ✓ Por último, el Manual se complementa con el apéndice 1, que incluye una relación de alguno de los informes aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas, referidos total o parcialmente a fiscalizaciones operativas<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> De acuerdo con el principio de actualización permanente, este Manual se complementará con fichas (similares a los modelos que se adjuntan como ejemplo en el apéndice 2), en las que se



## **2. ASPECTOS GENERALES**

### **2.1. Definición de la fiscalización operativa o de gestión**

La norma 6 de las NTTCu caracteriza a la fiscalización operativa en función de los objetivos que se pretenden alcanzar. Así, establece lo siguiente:

*“c) Fiscalización operativa o de gestión. Su finalidad es proporcionar una valoración, total o parcial, de las operaciones y de los sistemas y procedimientos de gestión de la entidad, programa o actividad fiscalizada en cuanto a su racionalidad económico-financiera y su sometimiento a los principios de buena gestión. La valoración puede referirse a la adecuación de los sistemas y procedimientos de gestión con respecto a los objetivos que deben cumplir (fiscalización de sistemas y procedimientos) o al grado de cumplimiento de los principios de economía, eficacia y eficiencia (fiscalización de economía, eficacia y eficiencia)”.*

Por su parte, en las “Normas y Directrices para la fiscalización operativa” (ISSAI-ES-3000), se expresa la siguiente definición:

#### *1.1. ¿Qué es la fiscalización operativa según INTOSAI?*

*Los principios de fiscalización de INTOSAI (NA 1.0.38 y 1.0.40) afirman lo siguiente:*

*“El ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca tanto las fiscalizaciones de regularidad como las fiscalizaciones operativas”, y “La fiscalización operativa, que significa fiscalización de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:*

- (a) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativos razonables y con las directrices señaladas*
- (b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas y*
- (c) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos”.*

De acuerdo con dichas normas, se podría afirmar que **la fiscalización operativa consiste en la revisión independiente, objetiva y fiable, realizada por personal técnico**

---

incluirá un resumen de las principales características y resultados de algunos de los Informes de fiscalización operativa aprobados por el Pleno del Tribunal.



**cualificado, que tiene por objeto verificar si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades, organizaciones y empleo de los recursos de la entidad fiscalizada cumplen con los principios de eficacia, eficiencia y economía, con la finalidad de, una vez concretadas las posibles deficiencias, recomendar las oportunas propuestas de mejora.**

## **2.2. Rasgos diferenciales de la fiscalización operativa**

En las “*Normas y Directrices para la fiscalización operativa*” (ISSAI-ES-3000), se exponen las características que diferencian el desarrollo de una fiscalización operativa respecto de otras:

### *1.2. ¿Cuál es el rasgo característico de la fiscalización operativa?*

*La fiscalización operativa, si la comparamos con la auditoría financiera no está tan sujeta a requisitos estandarizados y específicos. La auditoría financiera tiende a aplicar normas fijas de ejecución, mientras que la fiscalización operativa es más flexible en todos sus aspectos. No se trata de una fiscalización de regularidad con criterios formalizados, y sus orígenes no se encuentran en las auditorías practicadas en el sector privado. Por su propia naturaleza, la fiscalización operativa posee un amplio ámbito de aplicación abierto a distintos criterios e interpretaciones. Por ello debe disponer de una numerosa selección previa de procedimientos de análisis y evaluación, manera de actuar muy distinta a la de la auditoría tradicional. Las características especiales de este tipo de fiscalizaciones se deben, pues, a la complejidad de las cuestiones relacionadas con su objeto. Debe poder examinar todas las actividades del sector público desde diferentes perspectivas.*

### *1.8. ¿Existen diferencias en los objetivos y los enfoques analíticos?*

*La fiscalización operativa consiste en un complejo trabajo investigador que exige flexibilidad, imaginación y una elevada competencia analítica. Los procedimientos, métodos y normas excesivamente racionalizados pueden entorpecer de hecho el funcionamiento y el desarrollo de la misma. Por consiguiente, es preciso evitar un exceso de detalle en las normas. El progreso y las prácticas deben basarse en el aprendizaje que procede de la experiencia”.*

A tenor de dichas normas, se pueden destacar las siguientes **características diferenciales de la fiscalización operativa**:

- 1. La inexistencia de normas y procedimientos generales que sirvan de referencia estandarizada** para la determinación del ámbito de la fiscalización, de los enfoques y métodos de trabajo y de los criterios de interpretación de los resultados.



2. **La necesidad de otorgar una cierta libertad al responsable de la fiscalización** para la elección de la forma de cumplir los objetivos de la fiscalización y los métodos de trabajo, evitando una excesiva rigidez en su planificación.
3. Como consecuencia lógica de las dos características anteriores, los miembros del equipo de una fiscalización operativa deben poseer **una cierta creatividad y capacidad analítica, desarrollando su trabajo con flexibilidad, sentido común y prudencia**. El aprendizaje mediante la experiencia es el método más aconsejable para adquirir habilidades en este campo.

#### **DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS DIFERENCIALES DE LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA**

**La fiscalización operativa** consiste en la revisión independiente, objetiva y fiable, realizada por personal cualificado, que tiene por objeto verificar si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades, organizaciones y recursos de la entidad fiscalizada son concordantes con los principios de eficacia, eficiencia y economía, con la finalidad de, una vez concretadas las posibles deficiencias, recomendar las oportunas propuestas de mejora.

**Características diferenciales:**

- ✓ Inexistencia de normas y procedimientos generales que sirvan de referencia.
- ✓ Cierta libertad al responsable de la fiscalización para la elección de la forma de cumplir los objetivos, y los métodos de trabajo.
- ✓ Una cierta creatividad y capacidad analítica, flexibilidad, sentido común y prudencia.

### **2.3. Elementos característicos de la fiscalización de eficacia, eficiencia y economía**

Además de los elementos comunes con otros tipos de fiscalizaciones, en la operativa adquieren especial relevancia tres elementos propios de la entidad fiscalizada: objetivos, indicadores y sistemas de seguimiento de ambos, que se analizan a continuación.

#### **2.3.1. Requisitos técnicos de los objetivos**

Con la finalidad de evitar el error frecuente de confundir objetivos y actividades se debe indicar que los objetivos expresan el propósito de alcanzar ciertas metas (por ejemplo: construir 200 kilómetros de autovía), mientras que las actividades concretan los procesos de



gestión mediante los que se administran los recursos (personales, materiales, financieros, etc.) puestos a disposición del responsable para la consecución de los objetivos (por ejemplo: elaboración y supervisión de proyectos, contratación, dirección de obras, tramitación de incidencias, etc.).

**Los objetivos son la expresión de los resultados que la organización pretende conseguir** en un tiempo determinado, constituyendo un elemento esencial de la planificación, puesto que identifican los resultados deseados, orientan la asignación de recursos y presiden las actividades de la gestión. No obstante, la experiencia muestra que su elaboración, en el ámbito público, es un proceso complejo, debido a las siguientes cuestiones:

1. A diferencia del sector privado, el sector público no orienta estrictamente los resultados al beneficio económico sino que estos tienen también un marcado carácter social y de defensa del interés general, lo que dificulta su medición en la práctica.
2. Una misma realidad social permite diferentes percepciones del problema a resolver y de las soluciones a aplicar.
3. Las actividades del sector público están enmarcadas en las normas de derecho administrativo, que tienen sus propias peculiaridades.

Estas dificultades reclaman de los objetivos una serie de características, tanto individuales como de conjunto, para que puedan servir de elemento de referencia en la gestión y asignación de recursos, así como para permitir valorar los resultados alcanzados<sup>2</sup>.

Por otro lado, los objetivos deben formar un conjunto integrado o sistema, guardando entre ellos las relaciones adecuadas para aumentar su efectividad y evitar duplicidades en los esfuerzos e interferencias entre las distintas actividades. El análisis del sistema deberá efectuarse para los diferentes niveles de objetivos considerados, abarcando al sistema de objetivos estratégicos, operativos y, en su caso, a los subobjetivos en que puedan desagregarse<sup>3</sup>.

### 2.3.2. Requisitos técnicos de los indicadores

**Los indicadores constituyen la forma más común de medida utilizada para el seguimiento de objetivos**, ya que permiten realizar la medición de estos de acuerdo con las diferentes dimensiones e intereses de la ejecución. Un indicador puede definirse, en este

---

<sup>2</sup> La descripción de las características individuales de los objetivos, junto con un posible cuestionario para valorar su cumplimiento, se transcriben en el anexo 1.

<sup>3</sup> En el anexo 2 se transcribe un cuadro con las características que cabe predicar del sistema de objetivos, así como un cuestionario práctico para su análisis.



contexto, como un estadístico que proporciona información relevante sobre algún aspecto de un objetivo<sup>4</sup>.

Para su utilización en la fiscalización operativa, los indicadores deben ser valorados como adecuados y suficientes, para lo cual tienen que cumplir los siguientes requisitos: ser claros, medibles, fiables, oportunos y comparables y, además, deberán mantener relación con el objetivo y con las actividades del ejercicio<sup>5</sup>.

Los indicadores diseñados en relación con un determinado objetivo no pueden considerarse de forma aislada, sino que deben formar un conjunto integrado o sistema de indicadores, guardando entre ellos las relaciones adecuadas para aumentar su efectividad.

Un sistema de indicadores<sup>6</sup> bien diseñado propicia la mejora del proceso de adopción de decisiones en los diferentes niveles de la organización, aportando información oportuna, relevante y fiable a los responsables de la gestión sobre la situación y evolución de aquellos aspectos que inciden en la consecución de los objetivos establecidos.

En todo caso, debe destacarse la importancia de contar con un número limitado y manejable de indicadores en función de los diferentes usuarios y objetivos, así como la necesidad de que dicho conjunto se conforme como un todo armónico.

### 2.3.3. Sistema para el registro, información y seguimiento de objetivos e indicadores

El carácter dinámico que supone una gestión pública orientada a resultados requiere, para lograr su operatividad, establecer algún sistema de control de la ejecución realizada y de sus resultados, con el fin de utilizar la información que proporcione dicho sistema en un proceso de retroalimentación que permita mejorar las decisiones futuras e introducir las correcciones precisas. En este sistema de control deben concurrir los siguientes requisitos básicos:

1. Deberá informar no solo sobre los resultados conseguidos sino también sobre las desviaciones observadas para un determinado periodo de tiempo, así como las posibles perturbaciones y variaciones no previstas que puedan afectar al adecuado funcionamiento de la organización.
2. Deberá ser preventivo, detector y corrector; es decir, tenderá a favorecer la actuación del gestor en tiempo adecuado, identificando las desviaciones producidas, reduciendo su incidencia en el resultado y, finalmente, dando lugar a que se adopten las medidas correctoras necesarias.

---

<sup>4</sup> En el anexo 3 se incluye una clasificación resumida de la amplia tipología de indicadores, con la finalidad de que pueda servir de referencia al equipo de fiscalización.

<sup>5</sup> En el anexo 4 se transcribe un cuadro que incluye las características individuales de los indicadores.

<sup>6</sup> En el anexo 5 se transcribe un cuadro que incluye las características deseables del sistema de indicadores.

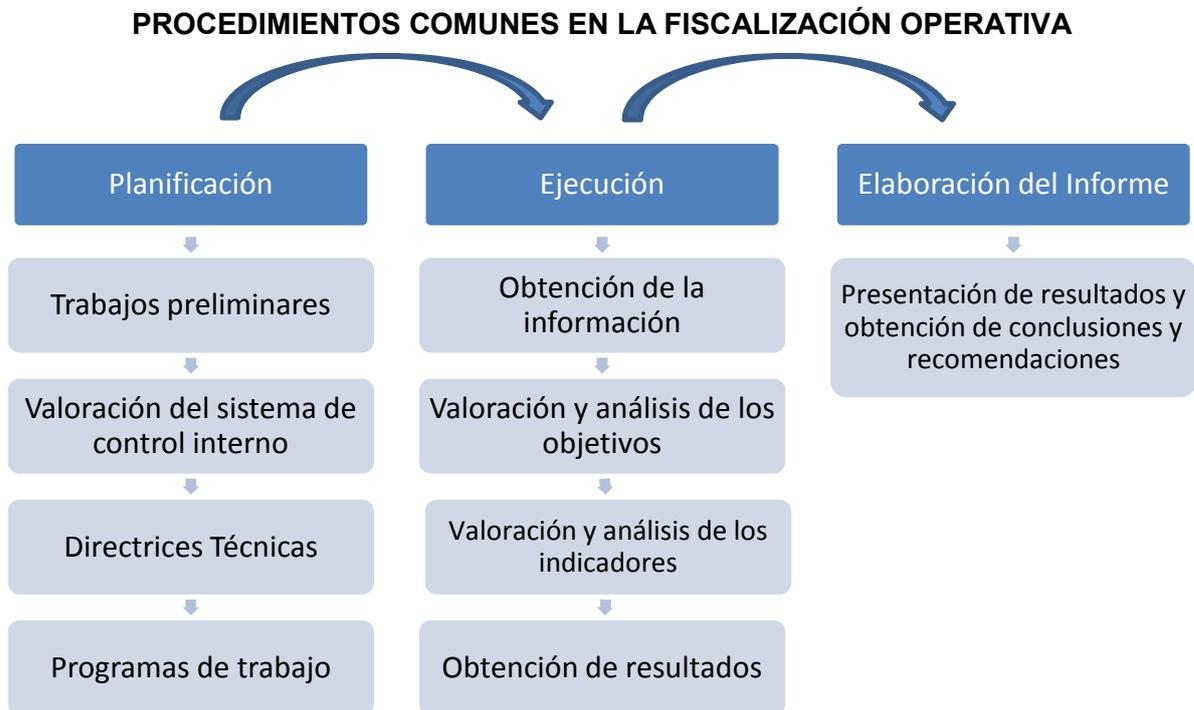


3. Deberá permitir conocer permanentemente el estado de realización de sus previsiones, tanto en lo referente a los objetivos perseguidos como a los recursos empleados.
4. Deberá ser el más adecuado al tamaño, estructura y tipo de organización así como a las actividades operativas en que se concreta la gestión.
5. Deberá asegurar la adhesión y la motivación de los distintos niveles de la organización, apoyar efectivamente al responsable directo de su implantación y promover la participación para superar las resistencias internas a su correcto funcionamiento.
6. Deberá ser validado mediante un control externo, ejercido por un órgano técnico independiente, cuyo objeto sea el examen, análisis y evaluación de los sistemas y procedimientos aplicados por los órganos gestores, así como de cuantos documentos y antecedentes resulten necesarios para determinar el grado de fiabilidad de los datos contenidos en los informes rendidos por los responsables de la ejecución de los planes operativos. Este control es indispensable para normalizar los sistemas de seguimiento de los distintos órganos gestores, garantizar su operatividad y mejorar el proceso de asignación de recursos.



### 3. PROCEDIMIENTOS COMUNES

En toda fiscalización operativa se desarrollan una serie de procedimientos comunes, cuyo alcance dependerá de la modalidad de aquella. Dichos procedimientos se sintetizan en la siguiente figura y se desarrollan a lo largo de este apartado.



#### 3.1. Planificación

La planificación de una fiscalización operativa es un proceso que se inicia y se superpone con los trabajos preliminares y concluye, en muchos supuestos, con la propia ejecución de los trabajos de campo. Esta planificación estará habitualmente sujeta a modificaciones continuas, a medida que se van obteniendo resultados que, por su naturaleza, nunca van a ser detectados en la fase de trabajos preliminares, por lo que no se debería realizar, *a priori*, una planificación exhaustiva y cerrada.

En las actuaciones de planificación de una fiscalización operativa se deben diseñar los procedimientos que se utilizarán para recabar evidencias suficientes y apropiadas. Estas actuaciones se caracterizan por lo siguiente:



1. Debido a la ausencia de un marco regulador de referencia sobre el que diseñar los programas de trabajo y las pruebas correspondientes, será necesario definir un plan de actuación y, en su caso, actualizarlo a medida que se va ejecutando la fiscalización.
2. Al tratarse, en general, de fiscalizaciones no recurrentes, no existirá un conocimiento acumulado sobre la actividad a fiscalizar. Por ello, la planificación debe ser flexible en su diseño y no cerrada, lo que demandará un permanente esfuerzo de innovación.
3. Debido a las circunstancias anteriores y a las características de este tipo de fiscalización, se cuenta con mayor libertad en la fijación de los objetivos de la fiscalización, pudiendo tratarse de la gestión global del organismo, un programa concreto, una actividad, los procedimientos de gestión de una entidad, los sistemas informáticos, el funcionamiento de los controles internos, los sistemas de información, etc.

### 3.1.1 Trabajos preliminares

La finalidad de los trabajos preliminares consiste en **acumular conocimientos suficientes sobre la entidad, actividad, operación o programa**, con objeto de, en primer lugar, proponer los objetivos de la fiscalización a incluir en las DDTT y, en segundo lugar, planificar adecuadamente las actuaciones posteriores<sup>7</sup>.

La realización de los trabajos preliminares **permitirá determinar si la fiscalización es realista, razonable y puede tener utilidad en la mejora de la gestión de la entidad fiscalizada**. En todo caso, el director de las actuaciones fiscalizadoras deberá informar a la dirección técnica acerca de los problemas y dificultades que pueden presentarse en su ejecución.

En esta fase no deben efectuarse pruebas exhaustivas, puesto que se trata de examinar la disponibilidad de la información y la viabilidad de la metodología inicialmente prevista. No obstante, en este momento se podrán realizar pruebas de cumplimiento cuyo objetivo es determinar el funcionamiento, la adecuación y operatividad de los controles y los sistemas de la entidad.

Los trabajos preliminares abarcarán a las principales áreas de gestión, procedimientos o actividades generales, que serán asignados a cada miembro del equipo fiscalizador. Estos trabajos deberán conseguir, al menos, los siguientes objetivos:

1. Valorar el sistema de control interno de la entidad fiscalizada.
2. Identificar los responsables de cada área de gestión o de cada fase de los procedimientos.

---

<sup>7</sup> En el anexo 6 se detalla la información que pudiera ser de utilidad en la fiscalización operativa.



3. Identificar las fortalezas y debilidades de los sistemas y procedimientos de información y gestión.
4. Identificar los riesgos de la fiscalización, sobre los que se centrarán las pruebas correspondientes.
5. Valorar inicialmente la coherencia de los objetivos, indicadores y ratios con los que se autoevalúa la entidad, actividad o programa.
6. En su caso, elaborar y aprobar el memorando de planificación.



### 3.1.2. Estudio y evaluación del sistema de control interno

El control interno se define como el conjunto de normas y procedimientos establecidos y aplicados por la dirección de la entidad fiscalizada con objeto de garantizar el buen funcionamiento de la organización. La evaluación del sistema de control interno es requisito previo y esencial en cualquier tipo de fiscalización y al mismo se refieren las normas 34 y 35 de las NTTCu, con el siguiente tenor literal:

*34. Un sistema de control interno se entenderá adecuado cuando, con unos costes razonables e inferiores a los beneficios que reporte su existencia, proporcione suficiente seguridad de que cubre los siguientes objetivos: salvaguardar los activos o recursos de la entidad, otorgar fiabilidad a los registros contables y garantizar el funcionamiento de la organización de acuerdo con la normativa de aplicación y con los principios de buena gestión.*

*35. La evaluación del sistema de control interno comprenderá las siguientes fases:*

- a) *Análisis preliminar.*



*b) Diseño y realización de las pruebas de cumplimiento.*

El análisis preliminar del control interno tiene por objeto:

- a) Definir los riesgos existentes en cada área y en cada procedimiento. En el ámbito de la fiscalización operativa, estos pueden afectar al logro de los objetivos previstos (principio de eficacia), a las políticas y normas de gestión con respecto a los principios de eficiencia y economía, a la información necesaria para la toma de decisiones, haciendo que estas sean inadecuadas, o a la posible existencia de errores y fraudes en los procedimientos de gestión.
- b) Determinar los controles establecidos por la entidad fiscalizada y su eficacia para impedir la materialización de los riesgos existentes en el mismo.

Una vez comprendido y evaluado el sistema de control interno establecido por la entidad fiscalizada, se realizarán las pruebas de cumplimiento que se estimen necesarias para verificar que el sistema funciona correctamente en la práctica.

Se considera que el sistema de control interno es adecuado y funciona correctamente, en el ámbito de la fiscalización operativa, cuando reúne las siguientes características:

- ✓ Las responsabilidades y las funciones a realizar están claramente definidas por áreas de la organización y dentro de cada área, y las personas de la entidad fiscalizada las conocen debidamente.
- ✓ Las funciones dentro de la organización están debidamente segregadas, lo que supone un menor riesgo de manipulaciones y errores en la tramitación.
- ✓ Todas las transacciones que se producen en la organización están adecuadamente autorizadas, existiendo diferentes niveles de requisitos para su aprobación en función del tipo y volumen de aquellas.
- ✓ Las transacciones realizadas son adecuadamente registradas y protegidas, y el sistema genera información útil y oportuna para la toma de decisiones.
- ✓ Los recursos, ya sean humanos o informáticos, son los adecuados a la función que prestan dentro de la organización.

Para la evaluación del sistema de control interno y para el diseño y realización de las pruebas de cumplimiento se recomiendan las siguientes herramientas, sin perjuicio de otras que el equipo de fiscalización considere oportunas:

1. Entrevistas a los diferentes niveles de dirección, así como al auditor interno de la organización en el caso de que exista.
2. Análisis de los manuales internos, ya hagan referencia a procedimientos o a aplicaciones informáticas.



3. Valoración de las normas, tanto internas como externas, que afecten al organismo o a alguna de las funciones que tenga encomendadas, así como de los recursos con los que está dotada la entidad o la actividad.
4. Observación visual y verificación documental del funcionamiento efectivo de los controles establecidos.
5. Cumplimentación y análisis de cuestionarios

En el presente Manual se incluyen algunos modelos de cuestionarios<sup>8</sup> que pueden resultar de ayuda para la ejecución de las mencionadas actividades y que se refieren a diversas áreas: planificación plurianual y anual, riesgos en la actividad, recursos humanos, recursos informáticos, información para la gestión y riesgos en la tramitación. La finalidad de estos cuestionarios es integrar la información procedente de diferentes fuentes (entrevistas, análisis de manuales, instrucciones, etc.), analizarla y obtener las conclusiones y recomendaciones que resulten apropiadas. Obviamente, los citados cuestionarios no son limitativos, debiéndose incorporar cuantas áreas y cuestiones se consideren oportunas.

Las consecuencias del estudio y evaluación del sistema de control interno para la fiscalización operativa son dos:

- ✓ Por un lado, las conclusiones obtenidas constituyen un resultado muy relevante de la fiscalización, ya que se trata de un sistema y de unos procedimientos que afectan muy directamente al principio de eficiencia en la gestión, pudiendo constituir esta actividad, por sí misma, incluso una fiscalización autónoma y completa.
- ✓ Por otro lado, el grado de confianza en el funcionamiento del sistema influye de manera determinante sobre el diseño de los programas de trabajo de la fiscalización. A mayor grado de confianza menor número de pruebas sustantivas a desarrollar, minorando la duración y el coste de la fiscalización.

Las incidencias detectadas en la evaluación del control interno deberían ser contrastadas con el responsable de la entidad fiscalizada, con la finalidad de confirmar las conclusiones obtenidas y facilitar a la entidad la información que permita corregir las posibles deficiencias.

---

<sup>8</sup> Estos modelos de cuestionarios figuran en los anexos 7.1 a 7.6.



### 3.1.3. Directrices técnicas (DDTT)

La dirección de las actuaciones fiscalizadoras resumirá los resultados de los trabajos preliminares en el memorando de planificación, en el que quedará constancia del funcionamiento de los sistemas de control interno de la entidad, el tipo de fiscalización operativa a realizar y la información que necesitará el equipo fiscalizador, así como los posibles problemas y dificultades para su obtención.

En el supuesto de que, a juicio de la dirección técnica, dichos problemas y dificultades pudieran condicionar o impedir la viabilidad de la fiscalización, aquella lo pondrá en conocimiento del responsable máximo de la fiscalización, al objeto de que por los órganos correspondientes del Tribunal se adopten las decisiones que procedan.

En el supuesto normal de viabilidad de la fiscalización, la dirección de las actuaciones fiscalizadoras elaborará el borrador de DDTT, cuya estructura, contenido y tramitación se realizarán de conformidad con lo establecido en las NFTCu, y lo remitirá a la Dirección Técnica del Departamento para los trámites posteriores hasta su aprobación por el Pleno del Tribunal.



#### 3.1.4. Programas de trabajo

Una vez aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas las DDTT, y con la finalidad de dar cumplimiento a los objetivos establecidos en estas, la dirección de las actuaciones fiscalizadoras elaborará, con la colaboración de la jefatura de equipo, y aprobará los programas de trabajo, que se fundamentarán en los resultados recogidos en el memorando de planificación. Los programas de trabajo deberán incluir, al menos, los siguientes extremos:

- ✓ Los objetivos a alcanzar en cada área.
- ✓ La metodología a utilizar.
- ✓ La información a obtener.
- ✓ Las pruebas concretas a realizar, los criterios a aplicar y los plazos para su ejecución.
- ✓ El miembro del equipo fiscalizador encargado de su ejecución.

Los **programas de trabajo** deberán ser **concretos, realistas, pertinentes y rigurosos**, y su contenido se ajustará a lo establecido en las normas 31 a 33 de las NTTCu.

Los programas de trabajo pueden incluir una gran variedad de metodologías a desarrollar, como: encuestas, entrevistas, contraste de información con los datos reales de que dispone la entidad fiscalizada, análisis de información secundaria o de terceros, análisis de expedientes, estudio de informes previos sobre la entidad o sobre alguna actividad, verificación in situ de los trabajos que realizan las personas de la entidad, consulta y cruces de bases de datos, análisis de patrones, tendencias, ratios, etc. Además, en las distintas fases de la fiscalización se podrán aplicar enfoques metodológicos diferentes y para fines diversos.



Los **programas de trabajo** podrán ser objeto de **revisión** a lo largo de su ejecución y estarán condicionados por las evidencias, incumplimientos, deficiencias, irregularidades o limitaciones que vayan surgiendo en la fiscalización.





### LA PLANIFICACIÓN DE UNA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

Proceso en el que se deben diseñar los procedimientos que se utilizarán para recabar las evidencias suficientes y apropiadas. Las características diferenciales respecto a otro tipo de fiscalización son:

- ✓ Ausencia de un marco regulador de referencia sobre el que diseñar los programas de trabajo y las pruebas.
- ✓ Al realizarse habitualmente por primera vez, no existe un conocimiento acumulado sobre la actividad a fiscalizar.
- ✓ Libertad en la propuesta de los objetivos de la fiscalización.

Las fases en las que se concreta la planificación son las siguientes:

1. **Trabajos preliminares**, en los que se acumularán conocimientos suficientes sobre la entidad, actividad, operación o programa, con objeto de proponer los objetivos de la fiscalización y planificar adecuadamente las actuaciones posteriores.
2. **Valoración del sistema de control interno**, definiéndose los riesgos existentes en cada área y en los procedimientos y determinándose los controles con los que está funcionando la entidad fiscalizada, la forma en que operan y su eficacia para impedir la materialización de los riesgos existentes en el mismo.
3. **Elaboración de las DDTT**, en las que se establecerán, entre otras cuestiones, los objetivos de la fiscalización.
4. **Elaboración de los programas de trabajo**, debiendo incluir los objetivos concretos de cada área, los métodos para conseguirlos, la información mínima necesaria, las pruebas específicas a realizar, el plazo de ejecución y la persona responsable de su realización.

### 3.2. Ejecución

La ejecución del trabajo se llevará a cabo conforme a las prescripciones de las normas 36 a 67 de las NTTCu y a las técnicas profesionales, buenas prácticas y criterios generalmente aceptados en cualquier tipo de fiscalización. No obstante, debido a las características especiales de la fiscalización operativa, sería aconsejable tener en cuenta algunas recomendaciones adicionales específicas, como las que se reflejan en los epígrafes siguientes.



### 3.2.1. Obtención de documentación

Las técnicas principales en la ejecución de las fiscalizaciones operativas se pueden clasificar en técnicas de recogida de información y técnicas de sistematización y evaluación de los datos obtenidos:

1. Las técnicas de recogida de información no difieren de las que se pueden aplicar en otro tipo de fiscalizaciones, siendo las más utilizadas las siguientes: formularios, entrevistas, observación, revisiones analíticas, inspecciones físicas, revisión de expedientes, conciliación de diferencias, confirmación de datos o saldos por terceros, análisis de datos y de costes por centros de imputación o productos, etc.<sup>9</sup>.
2. La técnica de sistematización y evaluación de los datos, que en la fiscalización operativa consiste en utilizar indicadores de gestión que sintetizen los elementos esenciales de la actividad fiscalizada en datos numéricos y que puedan utilizarse para realizar comparaciones entre diversos ratios o indicadores.

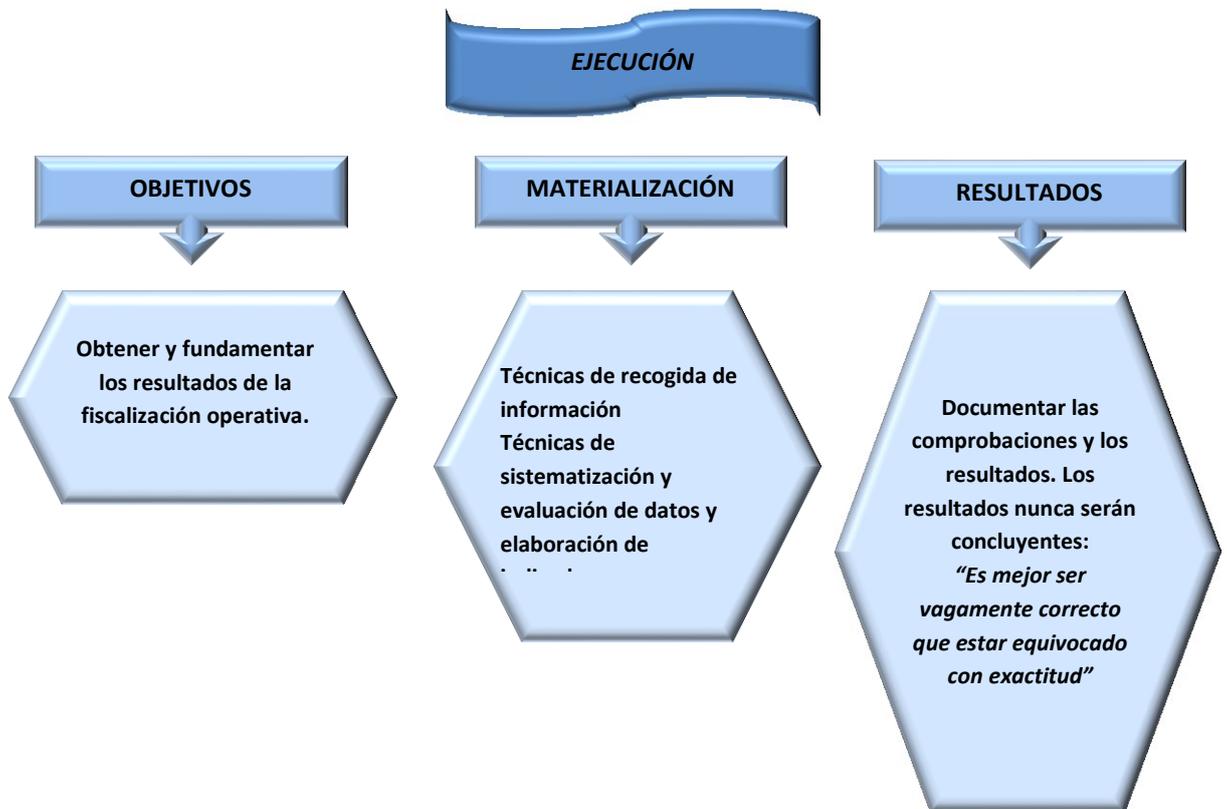
No corresponde a este Manual extenderse sobre las características y el modo de ejecutar dichas técnicas. No obstante, cabe indicar que, como se indica en el Apéndice 1 de la ISSAI-ES-3000 (referido a la recogida de datos): *“resulta imposible describir todos los enfoques, modelos y métodos que se emplean en estas fiscalizaciones”*.

### 3.2.2. Obtención de resultados

Los resultados de la fiscalización operativa se presentarán de acuerdo con las normas 68 y 69 de las NTTCu. No obstante, nuevamente hay que reiterar que dichos resultados dependerán de los criterios y de los métodos aplicados, por lo que, además de los valores y requerimientos profesionales que deben presidir los trabajos de fiscalización del Tribunal de Cuentas (independencia, rigor, objetividad, etc.), en la fiscalización operativa debe tener la mayor importancia el principio de prudencia. Así, como recuerda la ISSAI-ES-3000 (Apéndice 3, apartado 5): ***“Es mejor ser vagamente correcto que estar equivocado con exactitud”***.

---

<sup>9</sup> En el anexo 8 se incluye una tabla en la que se indican algunos de los métodos más utilizados para la recogida de datos.



### LA EJECUCIÓN DE UNA FISCALIZACIÓN OPERATIVA

Respecto a la ejecución de la fiscalización operativa deben realizarse algunas recomendaciones adicionales específicas:

- ✓ En la obtención de la documentación en una fiscalización operativa las técnicas principales se pueden clasificar en técnicas de recogida de información y técnicas de sistematización y evaluación de los datos obtenidos.
- ✓ En la obtención de resultados se debe considerar que dichos resultados dependerán de los criterios y de los métodos aplicados, por lo que, debe tener la mayor importancia el principio de prudencia.



### **3.3. Elaboración del Informe**

En la estructura y contenido del Informe en sus distintas fases (borrador, anteproyecto y proyecto) deberá tenerse en cuenta lo establecido, con carácter general, en las normas 70 a 87 de las NTTCu.

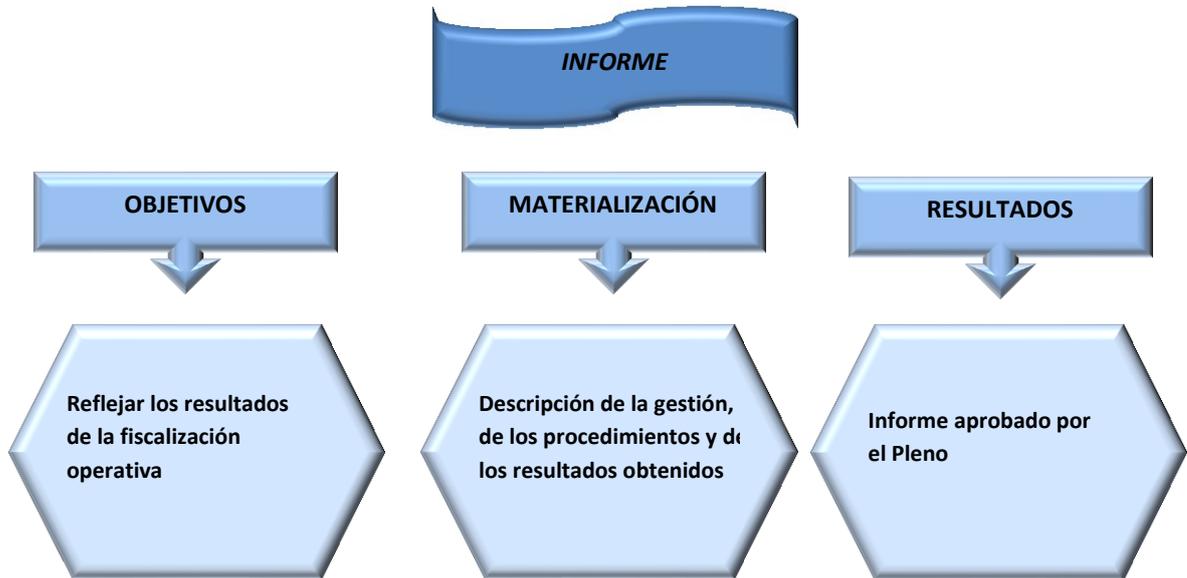
Sin embargo, los informes de fiscalización operativa presentan la peculiaridad de que, al objeto de una mejor comprensión de los resultados obtenidos, así como de las conclusiones y de las recomendaciones, debería describirse con mayor amplitud, aunque no de un modo exhaustivo, el ámbito de la gestión fiscalizado y los procedimientos analizados.

Sin perjuicio de lo anterior, en el contenido del Informe se tendrán en cuenta las siguientes particularidades respecto a las NTTCu:

- a) En relación con la norma 74 de las NTTCu, teniendo en cuenta que la fiscalización operativa tiene por objeto fundamental realizar una valoración de la gestión, en caso de que se detecten irregularidades, sería conveniente que, salvo que estas tengan su origen en una mala gestión, se recojan en epígrafes separados del Informe de fiscalización.
- b) Respecto a la norma 78 de las NTTCu, dado que la fiscalización operativa no se basa en normas de actuación predefinidas sino en valoraciones y actuaciones razonables, en el informe se deberá hacer constar la información utilizada, la metodología propuesta, los indicadores empleados y los criterios aplicados, cuando ello sea necesario para una mejor comprensión de los resultados obtenidos.

Por lo que se refiere a sus aspectos formales, el Informe se ajustará al contenido del “Manual de estilo aplicable a los documentos en los que se exponen los resultados del ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas”, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas.

En cuanto a la tramitación del Informe, esta se desarrollará de acuerdo con las fases y procedimientos establecidos en las NPTCu de las NFTCu.





#### **4. PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS PARA CADA MODALIDAD DE FISCALIZACIÓN**

##### **4.1. Fiscalización de sistemas y procedimientos**

Con objeto de lograr un adecuado funcionamiento, las organizaciones se estructuran en **sistemas**, entendidos como el conjunto de recursos (humanos, informáticos, etc.) interrelacionados entre sí que operan con la finalidad de que la organización logre sus objetivos. En este sentido se puede hablar de sistemas de contratación, de producción, de información, de formación, informáticos, etc.

Las interrelaciones entre los diferentes sistemas, y de estos con terceros, se realiza mediante **procedimientos**, entendidos como el conjunto de actuaciones generadoras de un resultado o producto, necesario para el logro de la finalidad específica asignada al procedimiento.

Teniendo en cuenta que las técnicas a aplicar en una fiscalización de sistemas y en una de procedimientos son similares, ambos tipos de fiscalización son tratados de un modo conjunto en el presente Manual.

Este tipo de fiscalización consiste en la revisión analítica de los sistemas o procedimientos existentes en una organización y del entorno en el que se desarrollan, con la finalidad de determinar si se han tenido en cuenta los principios de buena gestión, se han aplicado los correspondientes controles de calidad y se ha obtenido un resultado que satisface las necesidades de los demandantes, ya sean estos propios de la organización o externos a la misma.

La fiscalización de sistemas y procedimientos puede constituir una fiscalización en si misma o integrarse en otro tipo de fiscalizaciones.

#### **FISCALIZACIÓN DE SISTEMAS O PROCEDIMIENTOS**

La fiscalización de sistemas y procedimientos consiste en la revisión analítica de los existentes en una organización y del entorno en el que se desarrollan, con la finalidad de determinar si se han tenido en cuenta los principios de buena gestión, se han aplicado los correspondientes controles de calidad y se ha obtenido un resultado que satisface las necesidades de los demandantes, ya sean estos propios de la organización o externos a la misma.

En el desarrollo de la fiscalización de sistemas y procedimientos se recomienda realizar las siguientes actuaciones:

1. Obtener información de carácter específico correspondiente a la actividad y al procedimiento a fiscalizar:



- ✓ Finalidad de la actividad y objetivos asignados.
  - ✓ Esquema de procedimientos e interrelaciones entre los mismos.
  - ✓ Normas internas.
  - ✓ Organigrama de gestión, que incluya, para cada actividad o procedimiento, la unidad tramitadora; el responsable y las funciones encomendadas.
  - ✓ Grado de descentralización de la actividad.
  - ✓ Recursos humanos, materiales e informáticos asignados al procedimiento.
  - ✓ Controles aplicados en su tramitación.
  - ✓ Actividad realizada, carga de trabajo que origina e información con la que cuenta.
2. Elaborar, a partir de la información anterior, una descripción del procedimiento, salvo que esta haya sido aportada por la entidad fiscalizada. Se recomienda que la descripción se realice mediante la utilización de diagramas de flujos.
3. Verificar que el procedimiento teórico coincide con el que realmente aplica la entidad fiscalizada, poniendo de manifiesto, en su caso, las diferencias entre ambos, debiendo realizar para ello las pruebas de funcionamiento que procedan, partiendo de una selección previa de expedientes ya tramitados, que deberán contemplar toda la casuística.

Asimismo, en organizaciones descentralizadas o con elevado número de unidades tramitadoras, sería recomendable validar las actuaciones en una muestra de ellas.

Asimismo, se procederá a un análisis crítico de los procedimientos implantados (teórico y real), al objeto de determinar la existencia de puntos fuertes o puntos débiles.

Además, cuando proceda, se recomienda tramitar, junto con los responsables del procedimiento en su caso, algunos procedimientos de forma ficticia.

4. Valorar el control interno implantado en el procedimiento y su funcionamiento. A esta fase le resulta de aplicación todo lo indicado en el epígrafe 3.1.2 del presente Manual.

Además, cuando proceda, se recomienda tramitar, junto con los responsables, algunos procedimientos ficticios, al objeto de analizar el control interno implantado.



5. Valorar la adecuación e idoneidad de los recursos humanos en relación con la finalidad asignada al procedimiento. Para ello se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:
  - a) Los efectivos reales que intervienen en las diferentes fases del procedimiento, pudiendo referirse aquellos únicamente al momento actual o a una serie histórica, necesarios para determinar la carga de trabajo por persona y unidad de tiempo en cada fase del procedimiento. Su determinación exige tener en cuenta situaciones tales como el grado de absentismo, procesos de incapacidad temporal, cobertura de vacantes, número y periodicidad de horas extraordinarias realizadas, etc.
  - b) La obtención de la carga de trabajo permite detectar la existencia de *cuernos de botella* en la tramitación del procedimiento que deberá relacionarse con otras variables para formarse una opinión sobre las causas reales que los originan, tales como: la adecuación de los efectivos asignados al procedimiento teniendo en cuenta los requisitos para el desempeño del puesto de trabajo; la experiencia en las funciones asignadas; el grado de formación y actualización de los conocimientos requeridos, en particular los referentes al propio procedimiento; y a las herramientas utilizadas, especialmente las informáticas.
6. Valorar la adecuación de los recursos informáticos<sup>10</sup>, procurando obtener conclusiones acerca de si aquellos contribuyen adecuadamente a los fines del procedimiento fiscalizado. A estos efectos, sería aconsejable analizar lo siguiente:
  - a) La adecuación, suficiencia y correcta estructuración de los recursos informáticos disponibles en las unidades de tramitación del procedimiento, incluyendo la funcionalidad de las aplicaciones para los fines asignados al procedimiento.
  - b) La correcta utilización, por el personal de la unidad tramitadora, de los recursos informáticos puestos a su disposición.
  - c) El funcionamiento operativo del propio sistema informático, teniendo en cuenta los requerimientos que exige y los resultados que proporciona.

---

<sup>10</sup> Respecto al caso concreto de la fiscalización de sistemas informáticos, hay que señalar que, debido a su especialidad y complejidad técnica, en este Manual no se incluye la consideración de sus componentes estructurales (hardware y software) ni analíticos (diseño de las aplicaciones, programación, mecanismos internos de seguridad, etc.), si bien se reflejan algunas recomendaciones relativas al análisis del funcionamiento del sistema informático a nivel de usuario, incluyendo las políticas de seguridad de acceso al sistema; la seguridad física de los ordenadores, servidores y otro hardware; el proceso de alimentación de datos al sistema; el diseño y obtención de informes y de otros productos deducidos de la explotación de los datos; la utilidad y adecuación de los sistemas y aplicaciones para los procedimientos y objetivos a los que sirven; etc.



Para efectuar dichas comprobaciones, se recomienda solicitar, a los máximos responsables del sistema informático, información detallada sobre los tres aspectos considerados anteriormente.

Para completar la información facilitada, resulta conveniente la realización de entrevistas a los responsables del sistema informático y a los responsables y personal más cualificado de las unidades tramitadoras, con la finalidad de identificar claramente la utilización y contribución del sistema informático a cada uno de los principales hitos o fases del procedimiento.

Una vez obtenida la información anterior, se recomienda realizar pruebas de funcionamiento del sistema informático, mediante accesos al mismo a nivel de usuario y en modo consulta. El equipo de fiscalización debe ser especialmente cuidadoso con estas pruebas, evitando la realización de acciones que puedan comprometer la integridad de la información del sistema.

Estas pruebas de funcionamiento deben complementarse con la observación de la utilización real del sistema por los usuarios en los procesos diarios de gestión.

Las citadas pruebas pueden consistir, entre otras, en las siguientes:

- a) Verificar el funcionamiento de la política de seguridad en los accesos, intentando acceder al sistema con usuarios ficticios, o a información restringida con usuarios no autorizados a ese nivel.
- b) Verificar la política de seguridad en la entrada de datos y la razonabilidad en el modo diseñado para introducir la información (usabilidad, duplicidad en la petición de datos, muchas o pocas pantallas consecutivas, formularios intuitivos o farragosos, etc.).
- c) Verificar si el sistema informático valida e impide, en su caso, la introducción de información imposible, contradictoria o incorrecta.
- d) Comprobar si el personal usuario del sistema informático tiene la posibilidad de acceder y obtener toda la información que necesita.
- e) Comprobar que el sistema informático proporciona todos los productos de los que la entidad informó al equipo de fiscalización, así como si se obtienen otros de los que no se informó.
- f) Analizar si el funcionamiento aparente del sistema informático y los productos obtenidos son apropiados para alcanzar, de un modo adecuado, los fines del procedimiento fiscalizado.



- g) Analizar si los recursos puestos a disposición de la unidad tramitadora permiten acceder al sistema informático y obtener los productos necesarios en tiempo y modo adecuados, sin cuellos de botella.
  - h) Analizar si el personal de la unidad tramitadora utiliza todas las posibilidades del sistema informático que podrían mejorar su desempeño.
  - i) Analizar si existe una comunicación fluida de la unidad gestora con los responsables del sistema informático, al objeto de mejorar sus prestaciones y solucionar los posibles problemas que hayan podido surgir.
7. Valorar el grado de fiabilidad y la utilidad de la información generada en las distintas fases del procedimiento, a través de las diversas herramientas utilizadas, para la adecuada toma de decisiones y la correcta gestión del mismo.
8. Analizar los principales parámetros y variables con incidencia relevante en el procedimiento tales como tiempos de tramitación, cumplimiento de los manuales de procedimiento, formalidades, controles internos, modelos de tramitación, relaciones entre las distintas unidades y con otros procedimientos, etc.
9. Como resultado de la información obtenida y de las pruebas practicadas, se debería estar en disposición de comprender, sintetizar y describir claramente el procedimiento fiscalizado, así como de obtener conclusiones relevantes sobre el mismo, su funcionamiento real y las deficiencias encontradas, pudiendo, en consecuencia, proponer las recomendaciones que procedan.

#### **FASES EN LA REALIZACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN DE SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS**



## 4.2. Fiscalización de eficacia

### 4.2.1. Aspectos generales

#### 4.2.1.1. *Concepto y alcance*

Conforme al glosario de términos de las NFTCu, coincidente con la ISSAI-ES-300, eficacia es el “*principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función*”.

La Directriz número 41 “Auditoría Operativa” de las Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de INTOSAI, señala que:

*“La eficacia examina la medida en que se logran los objetivos, y la relación entre el impacto pretendido y el impacto real de una actividad”.*

Dicha Directriz añade, además, las siguientes explicaciones sobre el alcance de la fiscalización de eficacia:

*La fiscalización de la eficacia puede entenderse:*

- *En sentido restringido, examinando solo la gestión y las operaciones internas de la entidad fiscalizada. En este caso, la fiscalización de eficacia se centrará normalmente en los resultados de la entidad y examinará, por*



*lo tanto, el “impacto interno” (es decir, el que se detecta dentro de la entidad fiscalizada). Por ejemplo: tramitar 1.000 expedientes.*

- *En un sentido más amplio, en el que el examen supera los límites de la entidad fiscalizada. En este caso, la fiscalización de la eficacia puede intentar medir no solo los resultados, sino también las repercusiones logradas por la entidad (por ejemplo: reducir la tasa de paro en un 1%). Para conseguirlo, el fiscalizador debe tener en cuenta el efecto de las variables externas (o sea, los factores ajenos al control de la dirección de la entidad) en el resultado de la entidad fiscalizada.*

De estos párrafos se pueden deslindar, en primer lugar, dos tipos de fiscalizaciones de eficacia de diferente alcance:

- a) La fiscalización que tiene por finalidad el análisis de la consecución de los objetivos particulares de un organismo, un programa presupuestario, un proyecto, etc.
- b) La fiscalización que tiene por finalidad el análisis de la consecución de los objetivos generales de una política determinada, como por ejemplo, combatir la deforestación, mejorar la enseñanza, etc.

Salvando las diferencias con relación al alcance, a las dificultades técnicas y a los medios necesarios, el planteamiento formal de ambos tipos de fiscalización resulta similar.

En toda fiscalización de eficacia debe atenderse a la disponibilidad y validez técnica de los siguientes elementos, sin los cuales difícilmente se podrá realizar un análisis útil y riguroso:

1. Sistema de planificación.
2. Objetivos establecidos por la organización, programa, proyecto, actividad o función a fiscalizar<sup>11</sup>.
3. Indicadores establecidos para la cuantificación y medición de los objetivos<sup>12</sup>.
4. Sistema establecido para el registro, información y seguimiento de los indicadores<sup>13</sup>.
5. Balances o informes que reflejen los resultados obtenidos.
6. En las fiscalizaciones de eficacia sobre los objetivos generales de una política determinada o sobre objetivos que incorporen algún “impacto externo”, debería atenderse, además, a los criterios y documentación que prueben la existencia o inexistencia de repercusiones externas (positivas o negativas), producidas por la actividad realizada.

<sup>11</sup> En el epígrafe 2.3.1 se exponen los requisitos técnicos que deben cumplir los objetivos.

<sup>12</sup> En el epígrafe 2.3.2 se exponen los requisitos técnicos que deben cumplir los indicadores.

<sup>13</sup> En el epígrafe 2.3.3 se exponen los requisitos técnicos que debe cumplir el sistema de registro.



#### 4.2.1.2. Sistema de planificación

La necesidad de contar con los elementos mencionados para el desarrollo de una fiscalización de eficacia lleva a la conveniencia de tratar, muy someramente, los requisitos del imprescindible sistema de planificación, en el que se pueden distinguir tres fases o procesos:

1. La planificación estratégica, que constituye el punto de partida para el establecimiento de los objetivos de los programas y para la concreción de las acciones a desarrollar para su consecución, proyectando hacia el futuro el funcionamiento plurianual de una determinada organización, siendo un aspecto básico de esta planificación la definición de la *misión* de la organización, lo que supone determinar el propósito de la misma.

En relación con lo anterior hay que destacar que en la mayoría de las organizaciones públicas, dedicadas a prestar un determinado servicio a la sociedad o satisfacer una necesidad, la prestación de ese servicio o la satisfacción de esa necesidad constituye su *misión*, que normalmente se determina en una disposición normativa. La *misión* se desarrolla a través de los objetivos estratégicos.

2. Los planes operativos en los que se concretan anualmente las metas a alcanzar por los distintos responsables para la ejecución de los objetivos estratégicos.
3. La rendición de cuentas y los procesos de control, que constituyen los elementos de referencia para la retroalimentación del sistema en sus distintas vertientes: estratégica y operativa.

#### 4.2.1.3. Evaluación de los objetivos a través de indicadores

Los indicadores constituyen la forma más habitual de evaluar los objetivos y su cumplimiento, aunque tienen la dificultad de que no es fácil encontrar una medida razonable de los objetivos. A pesar de la importancia de contar con buenos indicadores para el control de la gestión, en muchos casos las administraciones públicas carecen de ellos o estos no están bien definidos.

En la fiscalización de eficacia adquieren especial relevancia los siguientes:

1. Indicadores de producto (o de output), que proporcionan información sobre los bienes producidos y servicios prestados, con lo que permiten medir el grado de realización alcanzado.
2. Indicadores de impacto deseado, que miden, en términos no monetarios, el impacto social de un programa o servicio público. También se conocen como indicadores de eficacia social, ya que miden logros en el cumplimiento de objetivos públicos, así como la percepción que tienen los ciudadanos de las mejoras en su calidad de vida tras la



implantación de un programa. Ello determina la forma de obtención de estos indicadores, ya que se elaboran a partir de estadísticas o encuestas que reflejan el incremento en el bienestar social y la satisfacción de los ciudadanos.

Estos indicadores son especialmente útiles para realizar comparaciones interanuales o con respecto a los obtenidos de otros organismos públicos similares; no obstante, se ven influenciados por factores externos que pueden incidir en el resultado o por actuaciones realizadas en ejecución de otro programa. Así, por ejemplo, el objetivo de mejora del transporte público puede verse afectado por factores ajenos, como una climatología adversa; o el objetivo de reducción del número de accidentes de tráfico, que puede deberse a la actuación de diversos programas, tales como mejora del estado de las carreteras, campañas de concienciación de los ciudadanos, sanciones, mejora de la señalización, etc.

#### FISCALIZACIÓN DE EFICACIA

La fiscalización de eficacia tiene por finalidad el análisis de la consecución de objetivos particulares de un organismo, proyecto, etc. o generales de una política determinada. El análisis de eficacia puede basarse en:

1. El programa presupuestario.
2. Mediante procedimientos alternativos:
  - a) Otros instrumentos de planificación distintos del presupuesto.
  - b) Investigación de los objetivos implícitos de la entidad fiscalizada.
3. La verificación de la calidad del producto o servicio.

#### 4.2.2. Fiscalización de eficacia basada en programas presupuestarios

##### 4.2.2.1. *Introducción al presupuesto por programas*

##### A) El programa presupuestario anual

Un programa presupuestario anual está constituido por el conjunto de créditos puestos a disposición del gestor para el logro de los objetivos anuales establecidos en aquel. El equipo de fiscalización deberá analizar que el programa contiene lo siguiente:

1. Los objetivos a alcanzar en el ejercicio, adecuados a la naturaleza y características del programa; poco numerosos, coordinados y compatibles; expresados de forma precisa, objetiva, clara y mensurable; y referidos a los aspectos más relevantes de su actividad.
2. Las actividades a realizar para la consecución de los objetivos.



3. Los recursos económicos, materiales y personales a disposición de los responsables de su ejecución.
4. Los indicadores de ejecución asociados a cada uno de los objetivos, que permitan la medición, seguimiento y evaluación de los resultados. Estos indicadores serán variables representativas de la naturaleza del objetivo, de su cuantificación, de su valoración desagregada por capítulos en el caso de que tal desagregación tenga carácter relevante, y de la fecha en la que se prevea su consecución.

Además, mediante indicadores complementarios podrán analizarse aspectos como los de calidad de resultados, rendimientos de procesos y de medios utilizados, entorno sobre el que el programa se aplica, impacto sobre el mismo, así como cualquier atributo que contribuya a una mayor información sobre el resultado del programa o actuación.

5. Un sistema de seguimiento de objetivos a través de indicadores, adaptado a las necesidades propias de la gestión de los programas presupuestarios y orientado a asegurar la realización de los objetivos finales de los mismos y a proporcionar información sobre su cumplimiento, las desviaciones que pudieran haberse producido y sus causas.

El equipo de fiscalización deberá analizar que la información contenida en el programa presupuestario anual cumple los siguientes requisitos:

1. En el supuesto de que un objetivo sea susceptible de dividirse en proyectos, se indicará para cada uno de estos su participación en los correspondientes indicadores que definen, valoran y determinan el alcance temporal del objetivo al que pertenecen.
2. Cuando un objetivo tenga carácter plurianual, los indicadores de coste se presentarán desagregados, distinguiendo los acumulados a 31 de diciembre anterior a la fecha a que deban referirse los estados informativos, de las estimaciones relativas al ejercicio en curso y las previsiones para ejercicios sucesivos.
3. Cuando la relación entre recursos, por un lado, y objetivos e indicadores, por otro, no fuera directa, deberán proponerse los correspondientes criterios de imputación que permitan asignar la totalidad de los recursos a alguno de sus indicadores y objetivos.
4. Cuando las diferencias geográficas, sectoriales, de tamaño de población, o de cualquier otro tipo introduzcan variaciones importantes en el coste unitario de los indicadores y objetivos, modificando, en consecuencia, la significación de los valores medios, deberá desagregarse la información de acuerdo con el criterio que resulte relevante (provincia, sector, estrato de población, etc.).
5. En los proyectos de inversión, la información tendrá en cuenta, además, los siguientes aspectos:



- ✓ En lo que se refiere a indicadores físicos, se explicitarán el número de unidades a iniciar, en curso y a terminar durante el ejercicio, así como, en su caso, el número de unidades concluidas en ejercicios anteriores que, por no haberse producido la liquidación definitiva, tienen compromisos de pago pendientes.
- ✓ Respecto a las estimaciones del calendario de ejecución, se incluirán como mínimo las de los años de iniciación y terminación del proyecto.

En todos los expedientes de modificaciones presupuestarias que afecten a la definición, contenido o dimensión de los objetivos, de sus indicadores, o a los proyectos de inversión con los que se relacionen, se deberá adjuntar un estado explicativo de su motivación e incidencia respecto a la consecución de los respectivos objetivos y a la cuantificación de los indicadores físicos a los que afecte.

#### B) Información de seguimiento y rendición de cuentas sobre la gestión del programa

El equipo de fiscalización deberá comprobar que los titulares de los centros gestores del gasto han formulado un balance de resultados y un informe de gestión, relativos al cumplimiento de los objetivos fijados para ese ejercicio en el programa plurianual correspondiente, que se incorporarán a la memoria de las cuentas anuales, en los términos establecidos legalmente (en la actualidad el artículo 128 de la LGP). En el informe de gestión se deberían incluir, como mínimo, los siguientes aspectos:

1. Nivel de realización de los objetivos, determinando las desviaciones más significativas, tanto físicas como financieras, respecto a las estimaciones de sus indicadores.
2. Exposición y análisis de las causas de las desviaciones detectadas, clasificándolas en internas o externas, según deriven de circunstancias propias o ajenas a la gestión, y expresando las medidas correctoras que se adoptan o proponen, según el caso.

#### 4.2.2.2. Procedimientos para la fiscalización con base en el presupuesto

De acuerdo con lo señalado anteriormente, el análisis de eficacia comienza con el examen del sistema de planificación, que en este ámbito se refiere al programa presupuestario. Para ello, a título de ejemplo, se proponen, además de las señaladas anteriormente, las fases y comprobaciones que se concretan en los siguientes apartados, sin perjuicio de otras que se estimen necesarias o convenientes por el equipo fiscalizador.

#### A) Trabajos preliminares. Documentación a analizar:

1. Memorias del programa de los últimos años, realizando, al menos, las siguientes actuaciones:
  - ✓ Examinar la coherencia de los objetivos con la finalidad y las actividades del programa, así como con las competencias del órgano gestor del mismo.



- ✓ Examinar si el programa recoge todas las actividades que, a priori, pudieran considerarse relevantes para alcanzar su finalidad.
  - ✓ Examinar si los créditos presupuestarios guardan una relación lógica con los objetivos.
  - ✓ Examinar si los proyectos están vinculados adecuadamente con los objetivos.
  - ✓ Examinar si los objetivos cumplen los requisitos de validez<sup>14</sup>.
  - ✓ Examinar la coherencia de los indicadores con los objetivos.
  - ✓ Examinar si los indicadores cumplen los requisitos de validez<sup>15</sup>.
  - ✓ Elaborar cuadros sobre la evolución de objetivos, indicadores y resultados.
  - ✓ Elaborar cuadros comparativos de objetivos y resultados con los créditos presupuestados y ejecutados.
2. Memoria de las cuentas anuales rendidas:
- ✓ Comprobar si incorporan el balance de resultados y el informe de gestión, relativos al cumplimiento de los objetivos fijados para ese ejercicio en el programa plurianual correspondiente al centro gestor del gasto.
3. Documentos de programación plurianual que comprenda los últimos años:
- ✓ Examinar la coherencia del programa con la programación plurianual.
4. Información detallada del sistema establecido por el gestor para el seguimiento de los indicadores: procesos, responsables, informes, controles, etc.:
- ✓ Examinar la fiabilidad de los datos contenidos en el programa, a la vista de la fortaleza o debilidad del sistema de seguimiento establecido.
5. Modificaciones presupuestarias que hayan afectado a objetivos e indicadores:
- ✓ Comprobar si estas modificaciones tienen su oportuno reflejo en las modificaciones de los objetivos e indicadores.
6. Informes de seguimiento, avances de resultados, balances de gestión, etc.:
- ✓ Examinar su fiabilidad.
  - ✓ Elaborar cuadros de previsiones y resultados.
7. Informes de control financiero o de otro tipo que incluyan análisis de eficacia:
- ✓ Examinar su contenido y los aspectos aprovechables para el análisis.

Algunos de estos documentos estarán disponibles en el Tribunal o accesibles de forma pública; y otros deberán solicitarse al órgano gestor.

<sup>14</sup> Véase epígrafe 2.3.1 y anexo 1.

<sup>15</sup> Véase epígrafe 2.3.2 y anexo 4.



A la vista de los resultados obtenidos en los trabajos preliminares, se elaborará un memorándum y se valorará si el programa cumple con los requisitos básicos de la técnica presupuestaria a la que en teoría responde y, en su caso, si resultará factible o no continuar con la fiscalización de eficacia. Así:

1. Si las primeras conclusiones fuesen desfavorables, darán lugar a una limitación en la fiscalización, que deberá consignarse en el Informe<sup>16</sup>.
2. Si las primeras conclusiones fuesen favorables, se pasará a la siguiente fase.

## B) Trabajos de campo

En esta fase se realizarán, entre otras posibles, las siguientes actuaciones:

1. Entrevistas con los responsables de la presupuestación, del seguimiento de objetivos, de la contabilidad analítica (en su caso), de la ejecución de las principales actividades, etc.:
  - ✓ Elaborar memorandos de los procesos y de sus aspectos fundamentales.
2. Observación de las principales actividades y procesos de gestión encaminados a alcanzar los objetivos previstos:
  - ✓ Elaborar memorandos y esquemas o diagramas de flujos de los procesos.
  - ✓ Analizar si los responsables y participantes en los procesos conocen y se implican en la consecución de los objetivos.
  - ✓ Examinar la correlación de las actividades observadas en la realidad con las actividades reflejadas en el programa.
  - ✓ Verificar la información contenida en el sistema de seguimiento y su correcta traslación a los informes de gestión y balances de resultados.
  - ✓ Elaborar un memorándum glosando los principales datos y hallazgos.

De los resultados obtenidos en los trabajos de campo se obtienen las conclusiones definitivas sobre la validez formal y material del programa presupuestario. Así:

1. Si las conclusiones fuesen desfavorables, ello daría lugar a la inclusión de una limitación que deberá consignarse en el Informe.

---

<sup>16</sup> A pesar de la larga vida del sistema de presupuestación por objetivos iniciado en la LGP de 1977, las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas han puesto de relieve que el mismo no forma parte de la cultura real que preside en la práctica la gestión pública. Ni su filosofía, ni sus principios, ni sus requerimientos se encuentran cerca de ser comprendidos y aceptados por la gran mayoría de los responsables del sector público. Incluso la propia autoridad presupuestaria manifiesta repetidamente su falta de confianza en el mismo, lo que se puede observar tanto en la timidez de la propia normativa como en la laxitud con la que se atiende a las numerosas deficiencias que el sistema presenta, repetidamente expuestas por el Tribunal en sus informes. Por esta razón es por lo que en la mayoría de las fiscalizaciones de este tipo el resultado ha sido (y seguirá siendo) una limitación.



2. Si las conclusiones fuesen favorables, se pasaría a la siguiente fase.

#### C) Tratamiento de los datos y análisis de eficacia del programa presupuestario

En esta fase se deberán llevar a cabo las siguientes actuaciones:

1. Elaborar cuadros de reclasificación, ordenación y presentación de los datos, de acuerdo con los criterios de validación establecidos por el equipo fiscalizador.
2. Elaborar cuadros analíticos y comparativos de objetivos previstos, resultados, desviaciones y variaciones, poniéndolos en relación con los créditos presupuestarios y los proyectos.
3. Analizar los resultados y, si es posible y necesario, solicitar explicaciones del gestor.
4. Elaborar un memorándum glosando los principales datos y hallazgos.
5. Elaborar los oportunos resultados de la fiscalización y las conclusiones, que se llevarán al Informe en la forma prevista en el subapartado 3.3 de este Manual.

#### D) Aspectos a considerar para la valoración del grado de eficacia alcanzado

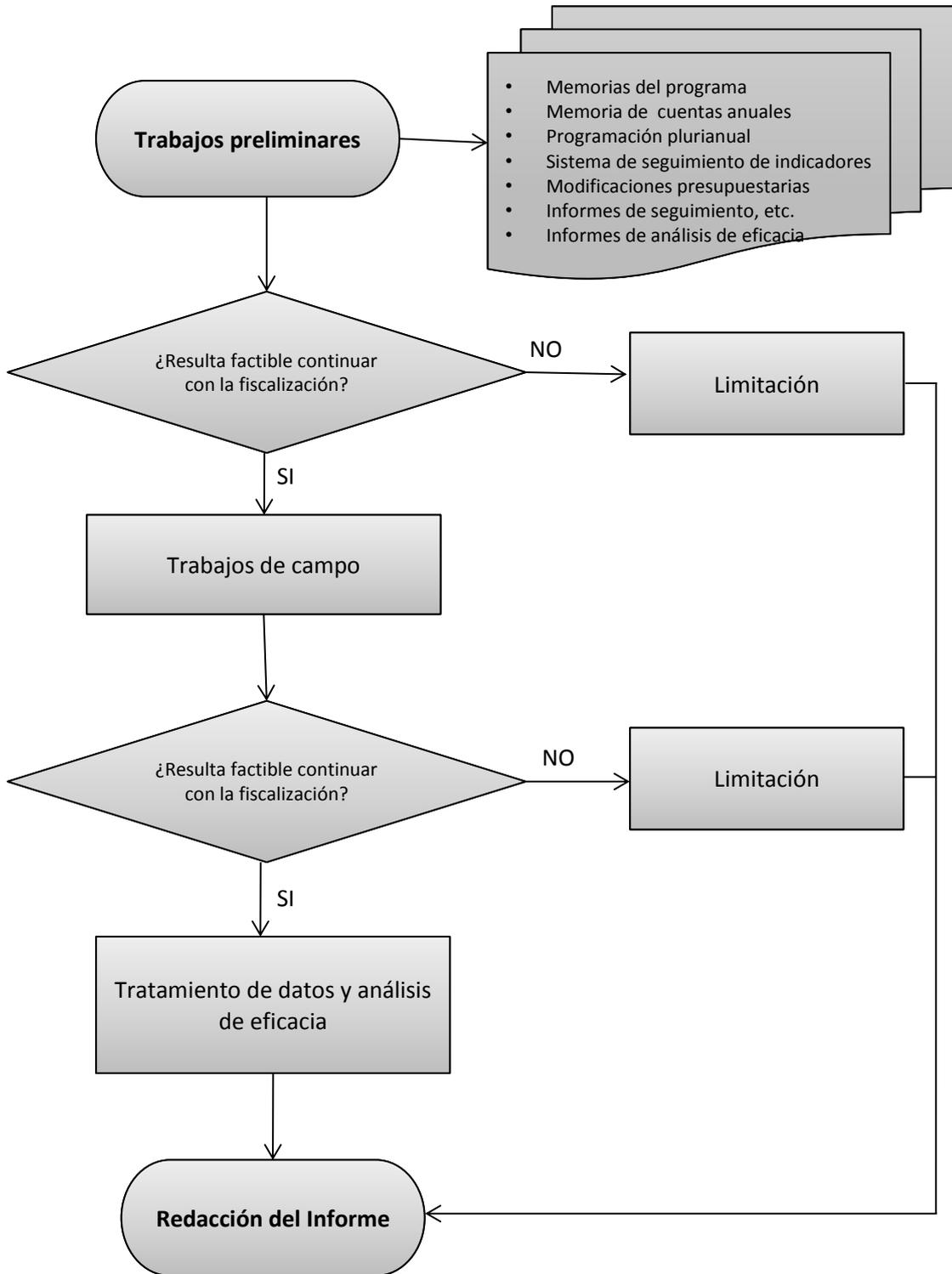
Para la valoración del grado de eficacia alcanzado por la entidad fiscalizada, en base a los resultados obtenidos de los trabajos antes relacionados, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

1. La consecución de los objetivos asignados y su vinculación con la gestión y con los recursos con los que está dotada la entidad.
2. La coherencia de los objetivos asignados y su viabilidad (valorar si los objetivos de un programa son adecuados, posibles y útiles), así como la adecuación y fiabilidad de los indicadores asociados.
3. La identificación de los factores que impiden un rendimiento satisfactorio.
4. La valoración de si en la ejecución del programa se han considerado otras alternativas que pudieran conducir a los resultados deseados de forma más eficaz.
5. La relación que pudiera haber entre el programa fiscalizado y otros, analizando si el cumplimiento los duplica, los solapa o entra en conflicto con ellos.
6. La valoración de si se cumplen las leyes y demás normas en aquellos aspectos que son relevantes para el programa.



TRIBUNAL DE CUENTAS

## EJECUCIÓN DE LA FISCALIZACIÓN CON BASE EN EL PRESUPUESTO





#### 4.2.3. Fiscalización de eficacia realizada mediante procedimientos alternativos

Si en el desarrollo de los trabajos señalados en el epígrafe anterior se llegara a la conclusión de la imposibilidad de realizar el análisis de eficacia previsto, cabe aún la posibilidad de intentar dicho análisis por medio de otros procedimientos, de los que se pueden destacar los dos que se detallan a continuación.

##### *4.2.3.1. Análisis de eficacia mediante otros instrumentos de planificación distintos del presupuesto por programas*

En general, su tratamiento es prácticamente el mismo que el señalado en el epígrafe anterior, referido al presupuesto por programas. Únicamente cabe añadir dos comprobaciones adicionales:

1. Examinar el procedimiento de elaboración, aprobación y publicación de los planes de la entidad. Deberá tenerse en cuenta que en el presupuesto por programas estos procesos se encuentran determinados por normas legales y reglamentarias, lo que no ocurre, por lo general, respecto de estos otros planes.
2. Examinar si los planes son conocidos y seguidos por la organización, lo que exige el análisis de los procedimientos de obtención de información, seguimiento, control, dirección y retroalimentación.

##### *4.2.3.2. Análisis de eficacia mediante la investigación de los objetivos implícitos en la entidad fiscalizada*

Este enfoque resultará de aplicación cuando la organización no disponga de objetivos explícitos o bien los que existan no superen los requisitos técnicos de validez. Para ello, el equipo de fiscalización necesitará llevar a cabo una construcción analítica, basada en la normativa, organización y actividades de la entidad fiscalizada, sobre la base de la interpretación racional de la *misión*, lo que le permitirá conocer los objetivos implícitos en su gestión, así como los posibles indicadores que puedan servir para su medición, siempre que concurren determinadas circunstancias, entre las que resulta fundamental, como es obvio, la existencia de información suficiente y fiable al respecto.

Lo anterior requiere, por un lado, de una cierta creatividad que permita reconocer campos no habituales de la fiscalización y, por otro, de una gran dosis de prudencia, al objeto de evitar incurrir en trabajos improductivos y en resultados no fundamentados o irrelevantes.

No existen plantillas, ni procedimientos normalizados, ni siquiera pautas de actuación (salvo las genéricas aplicables a cualquier tipo de fiscalización) para enfrentarse a este enfoque debiendo valorar la posibilidad de realizar este análisis y las formas más apropiadas, de acuerdo con los conocimientos, preparación profesional, intuición y experiencia de los integrantes del equipo de fiscalización.



No obstante, podrían servir de ayuda algunos trabajos de este tipo, en los que otros fiscalizadores han realizado análisis de eficacia bajo este enfoque<sup>17</sup>.

En los Informes de estas fiscalizaciones se exponen las deficiencias de planificación de los distintos centros gestores (especialmente, la falta de definición de objetivos e indicadores apropiados para medir la eficacia). A continuación se señala que, para paliar o superar esta limitación al alcance, que impediría un pronunciamiento específico sobre la eficacia alcanzada por la entidad o la gestión fiscalizada, el Tribunal de Cuentas ha decidido evaluar dicha eficacia por métodos alternativos, definiendo objetivos apropiados asignando a los mismos unos indicadores de ejecución sobre los que existan datos disponibles y fiables. Además, estos informes pueden servir de guía al propio centro gestor fiscalizado para que implante, por su cuenta, instrumentos de planificación y de seguimiento de la eficacia de su gestión.

#### 4.2.4. Fiscalización de eficacia basada en la verificación de la calidad del producto/servicio

En los epígrafes anteriores se ha considerado el análisis de eficacia como una serie de procesos que desembocan en una comparación final (objetivos versus resultados) cuyo desenlace fundamenta las conclusiones sobre el grado de eficacia alcanzado por la entidad fiscalizada. No obstante, aunque se hayan cumplido todos los requisitos básicos indispensables para realizar dicho análisis de manera rigurosa, sus conclusiones aún requieren de una comprobación adicional: los resultados a considerar (es decir, los productos obtenidos o los servicios prestados) deben presentar un nivel de calidad al menos aceptable. De nada sirve que una entidad alcance un alto grado de realización de los objetivos propuestos si el producto obtenido o el servicio prestado carecen de una mínima calidad<sup>18</sup>.

Naturalmente, no se pretende que el equipo fiscalizador analice exhaustivamente las características del producto físico o las implicaciones sociales del servicio prestado. Se trata únicamente de obtener una evidencia estimativa sobre la calidad y homogeneidad del producto y la utilidad del servicio, aunque para ello existan las mismas dificultades indicadas anteriormente, principalmente la falta de procedimientos normalizados y de normas de referencia, lo que exige de nuevo un cierto nivel de creatividad y sentido común, así como un alto grado de prudencia.

---

<sup>17</sup> En el apéndice se relacionan algunos informes aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas, accesibles en su página web, recomendándose su consulta a quienes vayan a realizar un análisis con este enfoque.

<sup>18</sup> A modo de ejemplo, el hecho de que un servicio de información haya atendido 1.000 llamadas telefónicas sobre 500 propuestas como objetivo, no permite concluir sobre el grado de eficacia alcanzado si no existe algún modo de verificar la utilidad o calidad de dicha atención (que, en último término, podría incluso haberse limitado, *reductio ad absurdum*, a descolgar y colgar el teléfono).



El hecho de que esta comprobación se omita, dando por hecho la calidad tanto de los productos obtenidos (edificios, carreteras, colegios, informes, etc.) como de los servicios prestados (sanitarios, educativos, transporte, administrativos, etc.), constituye una falta que en algunos casos podría modificar las conclusiones del Informe.

A título de ejemplo se exponen algunos instrumentos muy generales (ya que la variedad de situaciones particulares es enorme) que pudieran servir de ayuda en la programación de actuaciones para verificar la calidad de los productos obtenidos y de los servicios prestados:

1. Uno de los aspectos más importantes para apreciar la calidad del producto obtenido o del servicio prestado es la existencia de procedimientos internos de control de calidad en la entidad fiscalizada. Si estos existen, las verificaciones podrían limitarse simplemente a evaluar su contenido, su validez a los efectos perseguidos y su funcionamiento, además de realizar algunas pruebas de cumplimiento.
2. Los Informes de servicios de control internos o externos, si existen, (Inspección de Servicios, IGAE, Inspección de Trabajo, etc.), pueden ser documentos muy útiles.
3. Igualmente, son útiles las encuestas entre los usuarios, efectuadas por organismos públicos o privados (investigaciones sociológicas, consumidores, estadísticas, etc.), sin que tampoco deba descartarse la posibilidad, si fuese viable, de que sea el propio equipo fiscalizador el que realice las encuestas en algunos supuestos. Debe tenerse en cuenta que, en muchos casos, el punto de vista del prestador del servicio difiere muy notablemente del grado de calidad percibido por los usuarios del mismo.
4. En la prestación de ciertos servicios cabe la posibilidad legal de presentar recursos administrativos o jurisdiccionales (económico-administrativo, laboral, etc.). En estos casos, puede requerirse información sobre el número de recursos presentados, de los aceptados por la propia entidad, de los rechazados que se han elevado a instancias superiores y de los que han sido aceptados por estas.
5. En algunos casos, las características de los productos o de los servicios permiten su comparación con los obtenidos o prestados por otras entidades, lo que a veces puede aprovecharse para estimar las diferencias de calidad aparente entre ellos.
6. Por último, en algunas ocasiones es posible obtener evidencias por medio de documentación técnica de los propios expedientes administrativos o bien mediante pruebas diseñadas al efecto por el equipo fiscalizador, como la inspección física del producto obtenido, la observación in situ del servicio prestado, etc.



### **4.3. Fiscalización de eficiencia**

#### **4.3.1. Concepto y aspectos generales**

Conforme al glosario de términos de las NFTCu, coincidente con la ISSAI-ES-300, eficiencia es el *“principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos”*.

La Directriz nº 41 “Auditoría Operativa” de las Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de INTOSAI, señala que:

*“La eficiencia es la relación entre el resultado -expresado en bienes, servicios u otros resultados- y los recursos (los medios) utilizados para producirlo. Así pues, la eficiencia está íntimamente relacionada con el concepto de productividad”*.

Dicha Directriz añade además las siguientes explicaciones sobre la fiscalización de eficiencia:

*“La eficiencia también necesitará (al igual que la economía) un punto de referencia para poderse valorar completamente, como por ejemplo la comparación con los ratios de recursos y resultados de organizaciones similares (“establecimiento de patrones”, normas de “mejores prácticas”, etc.)*.

*El concepto de coste/eficacia está ligado al examen de la eficiencia de una entidad, actividad, programa o funcionamiento fiscalizado en la consecución de los resultados de intervención fijados en relación con sus costes. Los análisis de coste/eficacia consisten en estudios comparativos entre los costes y los resultados de un proyecto, expresado en costes por unidad de resultado obtenido. El coste/eficacia constituye solo uno de los elementos del examen global de la eficiencia, que también puede incluir el análisis de otros extremos, como el momento de presentación de los resultados frente al momento óptimo para aumentar al máximo su impacto”*.

De lo indicado anteriormente se deduce que en la fiscalización de eficiencia se ha de trabajar con la comparación, con opiniones subjetivas y con datos relacionales, comparación que se podrá realizar tanto entre distintos ejercicios para una misma entidad como en un ejercicio para distintas entidades. No obstante, la fiscalización de eficiencia también exige examinar los procedimientos y decisiones de gestión interna de la entidad y la calidad de los outputs generados.

Aunque los análisis de eficiencia normalmente se complementarán con otros de eficacia o de economía, en este subapartado del presente Manual se persigue establecer unas indicaciones específicas sobre las cuestiones que afectan más directamente a la eficiencia.



En la fiscalización de eficiencia se ha de valorar, respecto de la entidad, actividad, servicio, u organismo, si la relación entre recursos y resultados es óptima, tanto en cantidad y calidad como en oportunidad.

La actividad de una entidad es eficiente cuanto es capaz de incrementar o maximizar el número y calidad de los resultados con una cantidad menor de recursos. Frente a una situación de eficiencia caben situaciones en las que se producen ineficiencias (cuando los recursos utilizados no generan los resultados esperados), existen relaciones recursos/resultados insatisfactorias, generan lentitudes en la ejecución, o se carece de identificación y control sobre factores externos que inciden en la actividad de la entidad.

Si la fiscalización se refiere a unidades producidas (número de trámites, número de consultas, número de viajeros, etc.), sería recomendable analizar los procesos a través de los que la organización transforma los recursos en realizaciones. Así, para su evaluación se podrán calcular indicadores relativos a los principales factores de producción, como coeficientes de eficiencia laboral (unidades por empleado). Estos indicadores se deberían comparar bien con las series temporales de esa misma entidad o con las de organizaciones similares, con datos estadísticos disponibles, o con previsiones establecidas por la entidad fiscalizada explícitamente y con anterioridad.

Si la fiscalización de eficiencia se refiere a magnitudes económicas es preciso contar con instrumentos que faciliten los datos económicos y permitan ver las capacidades potenciales de la entidad, intervención, actividad o programa de cara a conseguir un resultado con un determinado coste. En este caso se pueden realizar indicadores de coste por unidad de producto o formalizar un análisis coste-beneficio para determinar el coste necesario para conseguir el efecto perseguido. Los resultados obtenidos también tendrán que ser objeto de comparación con otras referencias.

En los análisis de la eficiencia deberán valorarse también otros aspectos, como los siguientes:

- ✓ La utilización de recursos por encima del estándar establecido.
- ✓ La existencia de duplicidad de tareas o la ejecución de trabajos inútiles.
- ✓ La ociosidad y/o el sobredimensionamiento de las plantillas.
- ✓ La realización de actuaciones en plazos superiores a los estándares.
- ✓ La generación de costes externos a la entidad.
- ✓ La existencia de recursos financieros sobrantes de los que no se obtiene una adecuada rentabilidad.
- ✓ La falta de medios materiales que reduce la capacidad de producción.

A modo de síntesis, es preciso retener la idea de que **la fiscalización de eficiencia es un análisis cuantitativo y cualitativo del modo en que se han utilizado los recursos para**



**alcanzar sus objetivos, así como de sus sistemas de gestión y control y de sus procedimientos.**

#### 4.3.2. Características de la fiscalización de eficiencia

En cuanto a las características del análisis o control de eficiencia, conviene destacar lo siguiente:

**1. *En el control de eficiencia es imposible delimitar un ámbito de actuación de validez general para cualquier tipo de organización fiscalizada.***

No hay dos fiscalizaciones de eficiencia iguales, debido a la gran variedad de recursos utilizados por las organizaciones. En toda fiscalización de eficiencia se deberá detectar cuáles son los principales factores que intervienen en el resultado a conseguir y estos generalmente son muy variados.

En todo caso en las fiscalizaciones de eficiencia referidas a la actividad del sector público existen factores productivos que son generalmente recurrentes, como es el caso del personal y de los recursos financieros, y, según la importancia de cada factor en los procesos, los análisis a realizar serán más o menos profundos. Otros factores productivos a analizar pueden ser los consumos energéticos, los servicios externos, las materias primas o el consumo de bienes medioambientales, etc.

Además, no solo se ha de verificar la cantidad de los factores, sino que se deberán efectuar análisis cualitativos (la cualificación del personal es la idónea para los objetivos a conseguir, las fuentes de financiación son las más adecuadas para los objetivos, los medios externos son los más idóneos, etc.).

**2. *En el control de eficiencia no existen patrones de referencia preestablecidos con los que comparar la gestión fiscalizada.***

En otro tipo de fiscalizaciones existen unas reglas de conducta o normas con las que comparar lo realizado por la entidad fiscalizada (leyes, planes de contabilidad, etc.). En las fiscalizaciones de eficiencia estas normas no están tan claramente definidas, pero para valorar el grado de eficiencia de una actividad se necesitan unos patrones de referencia, medidos en términos de objetivos o indicadores, con los que comparar los resultados de la actividad fiscalizada, patrones que, en algunos casos, habrán de ser definidos por la dirección de las actuaciones fiscalizadoras. Además, los análisis de eficiencia se realizan sobre aspectos parciales de la actividad del organismo, debiendo examinar decisiones tomadas en momentos anteriores y quizá con menor información a la existente en el momento de la fiscalización, por lo que las opiniones incluidas en el informe han de ser comedidas y prudentes.



**3. En el control de eficiencia es muy difícil aplicar procedimientos normalizados, por lo que se exige un alto nivel de capacitación del equipo fiscalizador.**

En las fiscalizaciones financieras o de cumplimiento, los procedimientos están muy normalizados y son muy homogéneos, existiendo multitud de manuales sobre la materia por áreas, lo que permite una planificación rigurosa de los trabajos a realizar, de los medios necesarios y de los tiempos requeridos. Por el contrario, en las fiscalizaciones de eficiencia, el trabajo a realizar puede ser muy heterogéneo, por lo que no es fácil usar procedimientos normalizados; lo que no significa que las técnicas a utilizar difieran de las tradicionales en otros tipos de fiscalización (muchas veces serán las mismas), si bien su uso se deberá adecuar a las peculiaridades del análisis a realizar.

Por ello la experiencia y el buen criterio de los componentes del equipo fiscalizador se hacen más imprescindibles en este tipo de análisis. Así, los integrantes de los equipos deben ser capaces de comprender la naturaleza y las condiciones en las que la actividad se desarrolla, deben estar familiarizados con el sector de la actividad, con su normativa y formas de organización, con los procedimientos utilizados en el sector, con los modos de producción, etc. En definitiva, sería adecuado que los miembros del equipo fiscalizador tuviesen experiencia en otras fiscalizaciones en la misma entidad o en otras del mismo sector.

Estas características de las fiscalizaciones de eficiencia no impiden que se puedan establecer procedimientos orientativos sobre la forma de enfocar o realizar las comprobaciones, que sirvan de consejos o pautas.



### FISCALIZACIÓN DE EFICIENCIA

La fiscalización de eficiencia es un análisis cuantitativo y cualitativo del modo en que se han utilizado los recursos para alcanzar sus objetivos, así como de sus sistemas de gestión y control y de sus procedimientos

#### **Características diferenciales:**

- ✓ *Resulta imposible delimitar un ámbito de actuación de validez general para cualquier tipo de organización fiscalizada.*
- ✓ *No existen patrones de referencia preestablecidos con los que comparar la gestión fiscalizada.*
- ✓ *Resulta muy difícil aplicar procedimientos normalizados, por lo que se exige un alto nivel de capacitación del equipo fiscalizador.*

Las conclusiones de la fiscalización se derivarán de interpretar los resultados de los indicadores, de la valoración dada a los procedimientos y de la detección de las causas que producen ineficiencias.

#### 4.3.3. Desarrollo de una fiscalización de eficiencia

##### 4.3.3.1. *Planificación de la fiscalización*

Para conseguir los objetivos previstos se deberían detectar aquellas áreas de riesgo en la que los recursos financieros, personales o materiales no están siendo utilizados óptimamente. Para ello, se realizarán pruebas de cargas de trabajo, análisis de tiempos de tramitación, utilización de bienes, análisis de unidades deficitarias, etc., u otras que el equipo de fiscalización estime oportunas.

En esta fase de la fiscalización son de aplicación las consideraciones generales recogidas en el subapartado 3.1 del presente Manual. No obstante, en la fiscalización de eficiencia deberán tenerse en cuenta los aspectos que se detallan a continuación:

1. El análisis de costes.
2. El análisis de los factores de producción (recursos humanos, materiales, etc.).
3. El análisis de los procesos.
4. Otras posibles áreas, que quedarán delimitadas por su importancia dentro del funcionamiento de la organización o por la existencia de riesgos detectados en la evaluación realizada.



#### 4.3.3.2. Ejecución de la fiscalización

En la fase de ejecución se tienen que obtener evidencias suficientes y relevantes sobre las hipótesis que se hayan formulado en la planificación y los trabajos de cada área vendrán establecidos por los objetivos propuestos en cada ámbito, que han de hacer referencia a la comprobación de los riesgos o problemas que se hayan podido deducir del análisis realizado en los trabajos preliminares.

En la ejecución de la fiscalización de eficiencia es fundamental la **selección y/o definición de indicadores relevantes**. El proceso de selección, o en su caso elaboración, de los indicadores de eficiencia por parte de la dirección de las actuaciones fiscalizadoras ha de configurarse como un procedimiento de carácter deductivo, en el que, sin poder definirse unas reglas generales aplicables en todos los casos, sí se pueden recomendar los pasos que generalmente han de realizarse, que serían, en síntesis, los siguientes<sup>19</sup>:

1. Comprender el sistema productivo: ¿Qué recursos se usan?, ¿Qué procedimientos?, ¿Cuál es el resultado en términos de bienes y servicios de la actividad?
2. Determinar cualitativa y cuantitativamente la importancia relativa de los distintos factores de producción (consumos, personal, servicios, tecnología, etc.) en el producto final.
3. Determinar la importancia del funcionamiento de los procedimientos, sistemas de dirección y de producción y de los sistemas de control en los resultados de la actividad.
4. Determinar las posibilidades del análisis de eficiencia sobre cada uno de los recursos esenciales y sobre los procedimientos principales.
5. Valorar la disponibilidad y fiabilidad de la información necesaria en cada una de las áreas.
6. Definir los posibles indicadores que sean representativos del análisis que se está realizando y de los que se disponga de datos para su cálculo posterior.
7. Contrastar los indicadores con los responsables de la actividad y con sus órganos superiores o de control, si fuera posible.
8. Definir los indicadores definitivos.
9. Cuantificar y calcular los indicadores tras la recopilación y sistematización de los datos por periodos, sucursales, demarcaciones o cualquier otro tipo de análisis que se considere pertinente.
10. Analizar los resultados obtenidos de la aplicación de los indicadores.

<sup>19</sup> Para mayor aclaración, véase el epígrafe 2.3.2 y los anexos 3 a 5 del presente Manual.



11. Tratar de explicar, si ello es posible, las razones por las que se han producido los resultados obtenidos.

Como ya se ha señalado anteriormente, el análisis de eficiencia con los indicadores se ha de completar con un análisis de procedimientos, al objeto de valorar la conveniencia o adecuación de los mismos a los objetivos de la entidad. Para las restantes cuestiones, le son de aplicación las consideraciones generales establecidas en el subapartado 3.2 del presente Manual.

A modo de síntesis hay que señalar que un análisis de eficiencia no consiste exclusivamente en un análisis de datos, puesto que estos únicamente son la unidad de medida que ha de servir de soporte para llegar a las causas o problemas por los que se entiende que una actividad, procedimiento o producción es ineficiente y puede ser mejorada. Las conclusiones de la fiscalización se derivarán de interpretar los resultados de los indicadores, de la valoración dada a los procedimientos y de la detección de las causas que producen ineficiencias.

#### FISCALIZACIÓN DE EFICIENCIA: ASPECTOS DIFERENCIALES A TENER EN CUENTA DURANTE SU DESARROLLO



#### 4.4. Fiscalización de economía

##### 4.4.1. Concepto y aspectos generales

La Directriz nº 41 “Auditoría Operativa” de las Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de INTOSAI, señala que:

*“Puede entenderse el concepto de economía como el reducir al mínimo el costo de los recursos o fondos públicos (los medios) utilizados para desempeñar una actividad a nivel de calidad apropiado”.*



En este sentido, conforme al glosario de términos de las NFTCu, coincidente con la ISSAI-ES-300, el de economía es un principio de gestión económico-financiera que consiste en minimizar el coste de los recursos utilizados para alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función.

El objetivo fundamental de toda fiscalización operativa consiste en detectar áreas de mejora en la gestión. Por ello, el análisis de economía es una técnica que permitirá aportar ratios e información, que podría ser distinta de la que dispone la entidad fiscalizada, para conseguir dicha mejora en la gestión.

Por tanto, el análisis de economía consistirá en verificar, al menos, los siguientes extremos:

1. Cuantificar el coste económico del área de la actividad fiscalizada: objetivos, procedimientos, productos, recursos productivos, etc.
2. Contrastar los costes obtenidos, indicados en el párrafo anterior, con otra información o ratios para determinar si aquellos han sido los mínimos posibles, para un producto o resultado de características similares.
3. Valorar la racionalidad en la adquisición y aplicación de los recursos.

En la fiscalización de economía adquiere una especial relevancia considerar que las principales actividades que conforman la política de aprovisionamientos en el sector público (adquisición de bienes y servicios, contratación y remuneración del personal, etc.) se encuentran reguladas detalladamente en normas legales y reglamentarias, lo que determina que una gran parte del control de economía está constituido por un análisis de cumplimiento de la legalidad aplicable.

No obstante, el análisis de economía no debe reducirse a la comprobación del cumplimiento de los requisitos legales establecidos, puesto que, en muchos casos, tal circunstancia no es sinónimo de gestión económica. Y no solamente por casos de evidente fraude de ley (colusión de empresas, pactos ilícitos extracontractuales, compensación pactada de bajos precios iniciales con posteriores proyectos reformados y obras accesorias, ofertas simuladas, sustitución irregular de materiales, etc.), sino también porque en muchos, aun ajustándose estrictamente a la ley, no se cumple con el principio de economía, bien porque aquella no regula adecuadamente el supuesto en cuestión, y genera por sí misma la deficiencia, o bien porque algún aspecto esencial no se encuentra regulado y el gestor no ha configurado correctamente su actividad.

Por todo lo anterior, la fiscalización de economía en el sector público debe estar siempre acompañada por la fiscalización de cumplimiento sobre la actividad de aprovisionamiento de los recursos productivos por la entidad fiscalizada. No obstante, en este subapartado del Manual se describen exclusivamente las comprobaciones y procedimientos recomendados para analizar los aspectos de economía no regulados por la normativa, ya que los que forman parte de la fiscalización de cumplimiento se tratarán en el Manual relativo a dichas fiscalizaciones.

A diferencia de los análisis de eficacia o eficiencia, en los que generalmente la información más relevante se obtiene de la propia entidad fiscalizada, en el análisis de economía hay



que completar dicha información contrastándola y comparándola con datos e información ajenos a aquella, con el fin de verificar si se han minimizado los costes en relación con los recursos adquiridos, intentando aproximarse a lo que se denomina *coste de mercado* o *coste razonable*.

Por tanto, en el análisis de economía la información, ratios y datos a comparar deben ser objeto de investigación y valoración para cada fiscalización en función del sector en el que se realicen las actuaciones. Por ello, se debe realizar un esfuerzo para conseguir información rigurosa y suficiente sobre determinadas áreas significativas en las que se aplicará este enfoque.

Teniendo en cuenta que tanto la programación como la ejecución de los gastos públicos debe responder al criterio de economía, uno de los objetivos fundamentales de los responsables de su gestión sería realizar las actuaciones tendentes a reducir significativamente los costes de los recursos necesarios para la gestión. En este sentido, si la entidad fiscalizada consigue dicha reducción, su actuación debería ser calificada como económica y, en caso contrario, de antieconómica.

Para realizar una fiscalización de economía se deberían analizar los procedimientos de gestión aplicados por la entidad, los sistemas de control, el entorno y el sector en el que desarrolla su actividad, así como la normativa aplicable.

Una vez que se conocen estos procedimientos, comienza el proceso de análisis de economía. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que existen muchos casos en los que, cumpliéndose estrictamente la normativa legal vigente, no se cumple el principio de economía; es decir, un determinado programa, proyecto, actividad o función puede cumplir escrupulosamente la normativa general o específica aplicable pero ser antieconómico, por los excesivos costes en su implantación.

Los costes de adquisición de los bienes y servicios de la entidad fiscalizada son conocidos, pero se carece de información sobre si dichos costes son razonables. Por ello, en el análisis de economía se deberían tomar como referencia, generalmente, datos ajenos a la organización.

No obstante, los datos obtenidos del exterior deben considerarse válidos si proceden de fuentes autorizadas (Cámaras de Comercio, Instituto Nacional de Estadística, Servicio Público de Empleo Estatal, Seguridad Social, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Banco de España, etc.). Además, se podrán utilizar otros datos de fuentes externas, siempre que se validen como fiables y razonables.

#### 4.4.2. Análisis del coste de adquisición de los recursos

El análisis de economía pretende valorar, en primer lugar, las condiciones en las que una determinada entidad consigue los recursos financieros, humanos o materiales, pudiendo



señalarse que para que una operación sea económica, los recursos deben adquirirse al coste más bajo posible, teniendo en cuenta, además, los factores de calidad, cantidad y oportunidad.

La fiscalización de economía puede llevarse a cabo mediante el análisis de las operaciones realizadas por la entidad fiscalizada a lo largo de varios ejercicios económicos, del que podría detectarse la existencia de costes excesivos, por lo que deberán ser analizados más a fondo.

Para concretar las comprobaciones a realizar en el análisis de economía lo más acertado sería tomar como referencia los precios de mercado, aunque estos son difíciles de obtener. En este contexto, se debería buscar, mediante la investigación y la creatividad, un escenario alternativo que permita contrastar los resultados.

Para realizar un análisis de economía respecto a la adquisición de los recursos, en la fiscalización se debería comparar, en primer lugar, el coste al que se han adquirido los bienes con los costes de otras organizaciones para la adquisición de los mismos bienes (suministros de bienes entre distintas entidades públicas, tales como ayuntamientos, comunidades autónomas, departamentos ministeriales, organismos autónomos, etc.), o con entes privados cuyos costes deberían obtenerse de precios publicados en diferentes medios. Asimismo, deberá elegirse la ratio comparativa que presente mayor similitud con las que utiliza la entidad fiscalizada, e incluso, si es factible, establecer comparaciones con varias ratios, debiendo justificar debidamente, en todo caso, los motivos de elección de estas y, en su caso, las posibles limitaciones.

En segundo lugar, respecto a la adquisición de recursos debería tenerse en cuenta, al margen de los costes directos, otros factores tales como el número de bienes adquiridos, su necesidad, la calidad de los mismos y el plazo de entrega. Por ello, las conclusiones que se obtengan de este análisis comparativo de costes económicos deben ser objeto de matización.

Asimismo, en el análisis de economía el equipo de fiscalización debería comprobar, en la medida de lo posible, además de si los bienes y servicios se han adquirido al menor coste posible, el número de bienes y servicios adquiridos y el plazo de adquisición, así como la utilización de recursos innecesarios o de calidad excesiva o deficiente en sus procesos.



### **FISCALIZACIÓN DE ECONOMÍA**

La fiscalización de economía permite aportar ratios e información, que podría ser distinta de la que dispone la entidad fiscalizada, dirigidos a detectar áreas de mejora en la gestión, y consistirá en verificar, al menos, lo siguiente:

1. Cuantificar el coste económico del área de la actividad fiscalizada: objetivos, procedimientos, productos, recursos productivos, etc.
2. Contrastar los costes obtenidos con otra información o ratios para determinar si aquellos han sido los mínimos posibles.
3. Valorar la racionalidad en la adquisición y aplicación de los recursos.

Para realizar una fiscalización de economía se deben analizar los procedimientos de gestión aplicados por la entidad, los sistemas de control, el entorno y el sector en el que desarrolla su actividad, así como la normativa aplicable.



TRIBUNAL DE CUENTAS

## **ANEXOS**

## CARACTERÍSTICAS INDIVIDUALES Y CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN DE LOS OBJETIVOS

CARACTERÍSTICAS INDIVIDUALES DE LOS OBJETIVOS	DESCRIPCIÓN	CUESTIONARIO PARA ANALIZAR LAS CARACTERÍSTICAS INDIVIDUALES DE LOS OBJETIVOS
1. Adecuación a la realidad	El objetivo debe adaptarse a la normativa aplicable y a la actividad desarrollada por el gestor, lo que implica que cada uno de los objetivos esté vinculado con la normativa aplicable y a su vez todas las actividades desarrolladas por el gestor se deben corresponder con alguno de los objetivos establecidos	<p>1.1. ¿Son los objetivos contradictorios con la normativa aplicable? En su caso, ¿a qué se deben las discrepancias?</p> <p>1.2. Las funciones que asigna la normativa al gestor ¿afectan negativamente a la consecución de los objetivos?</p> <p>1.3. ¿Sería necesario modificar la normativa? ¿En qué aspectos?</p> <p>1.4. ¿Se ha producido alguna modificación en ejercicios anteriores de los objetivos por cambios en la normativa?</p> <p>1.5. Elaborar una lista completa de las actividades desarrolladas por el gestor ¿cuál es la relación entre las actividades y los objetivos?</p> <p>1.6. ¿Existen actividades no incluidas en los objetivos?</p>
2. Claridad	El objetivo debe definirse con un lenguaje claro y simple, que facilite su lectura, comprensión y asunción	<p>2.1. ¿Tiene el enunciado del objetivo corrección lógica?</p> <p>2.2. ¿Tiene el enunciado del objetivo corrección gramatical?</p> <p>2.3. Si se emplean palabras técnicas ¿son estrictamente necesarias?</p> <p>2.4. ¿Puede ser interpretado dicho objetivo de igual forma por diferentes personas?</p>
3. Viabilidad	Todo objetivo debe ser viable, es decir, posible de realizar. De lo contrario no sería un elemento de referencia para la gestión. A su vez, debe ser ambicioso no fijarse por debajo de la capacidad disponible de la organización que conduzca a la ineficiencia del uso de los recursos	<p>3.1. ¿Se considera verosímil conseguir el objetivo con los recursos disponibles?</p> <p>3.2. ¿Aceptaron los responsables cada objetivo como de posible realización?</p> <p>3.3. ¿Es posible obtener información de otras organizaciones con objetivos similares? En caso afirmativo ¿se asemejan los niveles de realización y los recursos asignados a los objetivos?</p>
4. Flexibilidad	La planificación estratégica tiene un carácter dinámico que requiere que los objetivos sean susceptibles de ser modificados cuando las circunstancias del entorno o de la organización así lo aconsejen. De ahí que se establezcan procedimientos que faciliten su revisión periódica	<p>4.1. Dentro del proceso de planificación ¿se ha previsto la posibilidad de modificar los objetivos?</p> <p>4.2. ¿Existen procedimientos que permitan variar los objetivos según los cambios en el entorno o la organización?</p> <p>4.3. ¿Se revisan los objetivos en función del nivel de ejecución y las variaciones del entorno?</p> <p>4.4. ¿Algún objetivo ha experimentado cambios respecto de ejercicios anteriores? Si ha sido así, ¿cuál fue la causa del cambio?</p>

CARACTERÍSTICAS INDIVIDUALES DE LOS OBJETIVOS	DESCRIPCIÓN	CUESTIONARIO PARA ANALIZAR LAS CARACTERÍSTICAS INDIVIDUALES DE LOS OBJETIVOS
5. Concreción	Los objetivos deben definirse en términos lo suficientemente precisos para poder determinar su nivel de realización en el plazo de cumplimiento previsto. La concreción del objetivo puede realizarse de forma directa, mediante la cuantificación del mismo (ejemplo: “señalizar 20.000 kms. de carretera”), o bien de forma indirecta mediante la asociación al objetivo de un conjunto de indicadores (ejemplo: “reducir en un 30% los accidentes de tráfico”), acompañando un calendario de realizaciones parciales y totales	5.1. ¿Se encuentra claramente establecido el plazo durante el que deberá alcanzarse el objetivo? 5.2. ¿Está definido el objetivo de forma adecuada para verificar su nivel de realización? 5.3. Si el objetivo es cualitativo y no está cuantificado de forma directa ¿dispone de un conjunto de indicadores asociados para determinar su grado de realización?
6. Responsabilidad	Cada objetivo, con independencia del nivel en que se encuadre, requiere la identificación del responsable encargado de su consecución	6.1. ¿Existe algún miembro de la organización responsable expresamente de la consecución del objetivo? 6.2. En caso afirmativo ¿existe adecuada relación entre el nivel del objetivo considerado y el nivel jerárquico del responsable de su consecución? 6.3. Ese responsable ¿tiene capacidad de decisión adecuada para alcanzar el objetivo analizado? 6.4. ¿Hay algún procedimiento de rendición de cuentas en relación con el resultado del objetivo? 6.5. En caso afirmativo ¿es valorado el resultado obtenido por una autoridad superior? 6.6. ¿Existe un sistema de incentivos vinculado a la consecución de los objetivos?
7. Especificidad	Los objetivos asignados deben ser exclusivos y se deben evitar duplicidades. No deben existir diferentes organizaciones encargadas de la obtención del mismo objetivo	7.1. ¿Se ha detectado alguna otra organización o programa que pueda tener algún objetivo que confluya con el objetivo examinado o con elementos contradictorios? 7.2. En caso afirmativo ¿es posible obtener información sobre posibles objetivos análogos o contradictorios?
8. Ámbito	El objetivo debe definir su ámbito subjetivo, temporal y territorial al que se dirige	8.1. ¿Tiene el objetivo definido su ámbito subjetivo? 8.2. ¿Tiene el objetivo definido su ámbito temporal? 8.3. ¿Tiene el objetivo definido su ámbito territorial?

Fuente: Intervención General de la Administración del Estado.

## CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE OBJETIVOS Y CUESTIONARIO PRÁCTICO PARA SU ANÁLISIS

CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE OBJETIVOS	DESCRIPCIÓN	CUESTIONARIO PARA ANALIZAR LAS CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE OBJETIVOS
1. Adecuada estructuración	Debe existir una adecuada vertebración entre misión, objetivos estratégicos, operativos y, en su caso, subobjetivos	1.1. ¿La estructura de objetivos refleja la realidad actual y por tanto es operativa para la gestión? 1.2. ¿Se producen frecuentes modificaciones en la estructura de objetivos? En su caso ¿a qué obedecen? 1.3. ¿Define la misión establecida el propósito último de la organización? ¿Tiene carácter de permanencia? 1.4. ¿Suponen los objetivos estratégicos una concreción de la misión? ¿Concretan un resultado a alcanzar a medio plazo? 1.5. ¿Suponen los objetivos operativos una concreción del objetivo estratégico con el que se relacionan? ¿Concretan un resultado a alcanzar en un año? 1.6. Si el objetivo comprende un conjunto de subobjetivos ¿son estos complementarios entre sí para el logro del objetivo correspondiente?
2. Generalización en la organización	Los diferentes niveles de la organización deben conocer la misión y el conjunto de objetivos estratégicos y operativos en que esta se concreta, así como cuál debe ser su participación en la gestión de los mismos. Es necesario que lo anterior esté documentado	2.1. ¿Se ha distribuido de forma jerarquizada los objetivos en toda la organización responsable del programa o plan? 2.2. ¿Están documentadas las metas a alcanzar en los distintos niveles? 2.3. ¿Conoce todo el personal dichas metas? 2.4. ¿Existe correspondencia entre el conjunto de objetivos analizado y la estructura organizativa de la entidad, de forma que toda la organización esté orientada a la obtención de los objetivos establecidos?
3. Unidad	Dentro de un mismo nivel de objetivos y en relación a un mismo periodo de tiempo, el conjunto de objetivos considerado debe presentar una única formulación a efectos de presupuestación, gestión y seguimiento	3.1. ¿Existe un único sistema de objetivos? 3.2. En caso afirmativo ¿constituye este sistema una referencia adecuada para la elaboración del presupuesto? ¿Se cuantifican los recursos presupuestarios en base a los objetivos a alcanzar? 3.3. En caso negativo ¿se están adoptando medidas para la integración de los distintos sistemas?

CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE OBJETIVOS	DESCRIPCIÓN	CUESTIONARIO PARA ANALIZAR LAS CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE OBJETIVOS
4. Suficiencia	Todas las actividades, proyectos o tareas que se desarrollan deben identificarse con uno o varios objetivos, sin que quede ninguna actividad al margen de la estructura de objetivos	4.1. ¿Permite el conjunto de objetivos estratégicos el cumplimiento de la misión? 4.2. ¿Permite el conjunto de objetivos operativos el cumplimiento del objetivo estratégico al que se encuentra asociado? 4.3. ¿Permiten los subobjetivos alcanzar en su totalidad el objetivo al que están asociados?
5. No redundancia	No deben producirse solapamientos entre los distintos objetivos. Un mismo resultado no debe ser cubierto simultáneamente por más de un objetivo	5.1. ¿Existe algún resultado a alcanzar cubierto por más de un objetivo? 5.2. En caso afirmativo ¿cuál es el solapamiento que se produce entre los objetivos considerados? 5.3. ¿Consideran los responsables de cada uno de los objetivos que se producen solapamientos entre el objetivo que deben alcanzar y los restantes?
6. No contradicción	Los resultados de los distintos objetivos no deben anularse entre sí, sin perjuicio de que existan condicionamientos entre ellos	6.1. ¿Existen aspectos de distintos objetivos que puedan anular entre sí los efectos deseados? 6.2. ¿Consideran los responsables que existen aspectos contradictorios entre el objetivo que tiene encomendado y algún otro? 6.3. ¿Existen objetivos cuyo cumplimiento requiera la realización previa de otros?
7. Prioridad	Los objetivos deben priorizarse para que sean tenidos en cuenta en la toma de decisiones	7.1. ¿Contribuyen en igual medida todos los objetivos establecidos a la consecución del resultado que se pretende conseguir? 7.2. Si no es así ¿se ha establecido una clasificación por prioridades de los objetivos considerados? 7.3. ¿Consideran los responsables que el objetivo que tienen asignado es prioritario sobre algún otro?

Fuente: Intervención General de la Administración del Estado.

## CLASIFICACIÓN DE LOS INDICADORES

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN	TIPOS DE CLASIFICACIÓN	COMENTARIOS	EJEMPLOS
Atendiendo a la forma de expresión.	Indicadores numéricos y descriptivos	Con los indicadores numéricos se hace referencia a una magnitud expresada en guarismos, mientras que con los indicadores descriptivos se manifiesta una cualidad o un conjunto de cualidades.	Indicador numérico: número de usuarios de trenes de largo recorrido durante un período determinado. Indicador descriptivo: grado de satisfacción en el servicio manifestado como bueno, malo o regular, por los usuarios de trenes de largo recorrido.
Atendiendo al número de variables que intervienen.	Indicadores simples e indicadores compuestos	Indicadores simples son aquellos que se obtienen de manera inmediata respecto de las variables a las que representan. Indicadores compuestos son aquellos que se obtienen mediante una relación o mediante un porcentaje como resultado de dos magnitudes referidas a una o a distintas variables que, a su vez, pueden o no constituir indicadores simples.	Indicador simple: Número de declaraciones de renta revisadas en un mes por la Dependencia de Gestión Tributaria de una Delegación de la Agencia Tributaria. Indicador compuesto: Porcentaje de alumnos aprobados en la asignatura de Teoría Económica respecto de alumnos presentados a los exámenes de una convocatoria.
Atendiendo a la clase de unidad utilizada.	Indicadores físicos e indicadores de valores monetarios	La medición dependerá si se utiliza un factor de medición monetaria o no monetaria. Un factor fundamental de esta clasificación es la homogeneidad en su determinación.	El grado de satisfacción de los usuarios de los transportes públicos sería de carácter no monetario o físico, mientras que el coste de revisión de los expedientes administrativos por unidad sería monetario.
Atendiendo al momento en que se realiza el hecho mensurable.	Indicadores a "priori" e indicadores "a posteriori"	Se hace referencia con esta clasificación a la posibilidad de utilizar factores de medición que ofrezcan datos previstos o datos sobre realizaciones.	Ejemplo de este indicador válido tanto a priori como a posteriori sería las variaciones en las condiciones de trabajo en un determinado centro público.
Atendiendo al horizonte temporal.	Indicadores para corto plazo y largo plazo.		

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN	TIPOS DE CLASIFICACIÓN	COMENTARIOS	EJEMPLOS
Atendiendo a la mediatez al medir la actividad productiva	Indicadores directos e indirectos	Los indicadores directos hacen referencia aquellos factores que permiten expresar, cuantificar la actividad productiva mediante una medición o evaluación directa de los mismos. Los indicadores indirectos permiten expresar, cuantificar la actividad productiva mediante una medición o evaluación mediata de la misma a través de un factor que de acuerdo con las reglas de la lógica permite establecer un nexo causal entre la actividad a medir y dicho factor	Número de pacientes atendidos por cada hora en la consulta de Medicina Familiar de un determinado ambulatorio. Número de horas de docencia directa realizada en la impartición de la asignatura X en la Universidad Y.
Atendiendo a la relación de los datos (internos o externos) de la organización	Indicadores endógenos e indicadores exógenos	Hacen referencia a dos conjuntos de información con características diferenciadas, los primeros se refieren al ámbito interno de la organización en relación con los efectos que las actuaciones de la misma producen en el ámbito externo y los otros se refieren a la actividad de la organización en sentido amplio.	Como indicadores endógenos se pueden citar los relativos a los datos de las inspecciones de trabajo en relación con los datos de las inspecciones de consumo. Indicadores exógenos pueden ser los que comparan datos relativos al uso de los servicios públicos de transporte en tren con datos relativos al servicio privado de autobuses.
	Indicadores para medir las externalidades	En el ámbito del sector público estos indicadores miden el impacto de determinadas políticas.	Impacto de los efectos de la educación pública sobre la sociedad.

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN	TIPOS DE CLASIFICACIÓN	COMENTARIOS	EJEMPLOS
Atendiendo al fin u objeto de la medición.	1) Indicadores de producción:		
	1.1. Indicadores de estructura	Hacen referencia a aquellas variables significativas que manifiestan cuál es la organización de un ente determinado y de qué dispone	Valoración de la capacidad técnica de los empleados por unidad orgánica.

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN	TIPOS DE CLASIFICACIÓN	COMENTARIOS	EJEMPLOS
		para la realización de las actividades que le sean encomendadas.	
	1.2. Indicadores de proceso	Son aquellos que incluyen una visión dinámica de la producción de la organización. Se clasifican en:	
		a) Indicadores de medios de actividad.	Número de horas dedicadas a la realización de un producto.
		b) Indicadores de resultados de actividad. Se dividen en:	
		b.1.- Indicadores de eficacia, que ponen de manifiesto el grado de cumplimiento de los objetivos previstos por una organización en un periodo determinado de tiempo.	Número de consultas atendidas respecto del número de consultas previstas en la campaña del IRPF en un período determinado.
		b.2.- Indicadores de eficiencia, que relacionan el coste de producción con la producción obtenida.	Coste unitario de realización de una inspección tributaria de IRPF respecto al inicialmente previsto.
		b.3.- Indicadores de economía, que relacionan el coste de los recursos adquiridos y empleados o no en el proceso productivo con los inicialmente previstos.	Coste medio de la materia prima utilizada en la fabricación de un producto en comparación con el coste medio de dicha materia prima ofertada para el conjunto del mercado.
	b.4.- Indicadores de calidad, que aglutinan componentes cualitativos y cuantitativos.	Calidad de las auditorías realizadas por la IGAE, entendida la calidad a través del número de alegaciones presentados por los organismos auditados.	
2) Indicadores de efecto	Indicadores con los que se pretende conocer cuál es el	Mejora en la calidad de vida de los habitantes de una zona determinada como consecuencia de las actividades	

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN	TIPOS DE CLASIFICACIÓN	COMENTARIOS	EJEMPLOS
		<p>resultado de su actuación en el conjunto de los destinatarios de los servicios prestados. Un componente esencial en el cálculo de los datos relativos a los efectos de la actuación de las organizaciones del sector público (y, por lo tanto, a la definición consecuente de indicadores) corresponderá a los efectos externos.</p>	<p>de prestación sanitaria.</p>

Fuente: Intervención General de la Administración del Estado.

**CARACTERÍSTICAS INDIVIDUALES DE LOS INDICADORES**

<b>CARACTERÍSTICAS INDIVIDUALES DE LOS INDICADORES</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
1. Adecuada relación con el objetivo	El indicador debe estar directamente relacionado con la cualidad del objetivo - eficacia, eficiencia, economía, calidad u otras- que pretende medir y, preferiblemente, sólo ella. La información aportada en cualquier caso debe ser significativa de la cualidad considerada.
2. Relación con las actividades del ejercicio	El valor del resultado alcanzado durante un determinado periodo de tiempo, expresado a través del correspondiente indicador, debe ser consecuencia de las actividades realizadas durante ese mismo periodo.
3. Claridad	El indicador debe estar definido mediante la utilización de un lenguaje tan claro y simple como lo permita la materia que representa, de forma que se facilite su lectura y comprensión.
4. Medible	Debe ser posible determinar el valor para el ámbito subjetivo, temporal y territorial de referencia, lo que requiere que se cumplan las siguientes características: Factible: definido de forma que sea posible obtener datos sobre el mismo. Coste aceptable: el procedimiento de obtención de datos y el método de medida de los mismos debe ser lo más sencillo posible. Criterios de cómputo: cada indicador debe llevar asociada una clara definición de los criterios aplicables para la determinación de su valor.
5. Fiable	Un indicador es fiable cuando la probabilidad de que su valor se corresponda a la realidad es elevada.
6. Oportuno	La información que suministra el indicador ha de estar disponible en función de las necesidades del proceso de toma de decisiones.
7. Comparable	El valor obtenido para el indicador debe ser, en la medida de lo posible, comparable en el tiempo y/o en el espacio, ya sea dentro del mismo órgano gestor en distintos momentos del tiempo o bien entre organismos con funciones similares.

Fuente: Intervención General de la Administración del Estado.

**CARACTERÍSTICAS DESEABLES DEL SISTEMA DE INDICADORES**

<b>CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE INDICADORES</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
1. Completo	El sistema será completo si la totalidad de los aspectos relevantes del objetivo están reflejados por el conjunto de indicadores, debiendo especificar cada uno de ellos del grado de información que contiene sobre el resultado.
2. Configurado con indicadores independientes	La información a aportar por cada indicador debe ser diferente, es decir, deben ser independientes, no siendo admisible, dentro de un mismo tipo, la existencia de indicadores obtenidos a partir de los datos contenidos en los restantes. Es aconsejable que no se produzcan solapamientos entre los indicadores, que no se produzcan duplicidades entre la información proporcionada por estos.
3. Adecuada estructuración	Los indicadores asociados a un objetivo deben estar adecuadamente estructurados, con el objeto de permitir el análisis del resultado obtenido en relación con los aspectos del mismo que se consideren relevantes (eficacia, eficiencia, economía, calidad.....)

Fuente: Intervención General de la Administración del Estado.

**INFORMACIÓN DE UTILIDAD EN LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA**

<p><b>1. NATURALEZA DE LA INFORMACIÓN A OBTENER</b></p> <p>La información a obtener deberá comprender los siguientes aspectos:</p>	<p>➤ <b>Organización:</b> Los aspectos básicos a conocer son los siguientes:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organigrama de la entidad, con definición de las principales áreas de actividad.</li> <li>• Control interno existente en las principales áreas de actividad.</li> <li>• Nivel de información y control existente en la entidad respecto a las principales áreas de actividad.</li> <li>• Cuentas rendidas por la entidad, especialmente si existen, las de explotación a nivel analítico.</li> </ul>
	<p>➤ <b>Recursos humanos.</b> Los aspectos básicos a conocer son los siguientes:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Su organización por tipo de actividad.</li> <li>• Sus características (número, categoría, formación, experiencia, etc.).</li> <li>• La normativa y acuerdos que le son de aplicación y las obligaciones futuras que conllevan para la entidad dichas normas y acuerdos.</li> <li>• Las retribuciones y la política de incentivos.</li> <li>• Las incidencias (procesos de incapacidad temporal, absentismo, conflictividad laboral, proximidad a la jubilación de personal), y las actuaciones realizadas por la entidad en relación con los aspectos citados.</li> </ul>
	<p>➤ <b>Recursos materiales.</b> Los aspectos básicos a conocer son los siguientes:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adecuación de los recursos a las necesidades de la entidad.</li> <li>• Vida útil de los recursos existentes y grado de obsolescencia.</li> <li>• Incidencias en relación con los recursos (necesidades de mantenimiento, su periodicidad y coste; comparación con el estándar referente a cada tipo de recurso, etc.).</li> </ul>
	<p>➤ <b>Recursos informáticos.</b> Los aspectos básicos a conocer son los siguientes:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Existencia de un plan específico, para la adquisición, reposición y gestión de los recursos, vigencia del mismo, características y grado de cobertura.</li> <li>• Grado de satisfacción de los usuarios.</li> </ul>
	<p>➤ <b>Recursos financieros.</b> Los aspectos básicos a conocer son los siguientes:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adecuación de los recursos a las necesidades de la entidad.</li> <li>• Sujeción o no a presupuesto limitativo.</li> <li>• Nivel de endeudamiento.</li> <li>• Posibilidad de acceso a recursos financieros adicionales.</li> <li>• Existencia de previsiones de tesorería.</li> </ul>

<b>2. CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN A OBTENER</b> La información a obtener deberá tener las siguientes características:	➤ Ser <u>pertinente</u> en relación con el alcance, los objetivos y los criterios de fiscalización.	
	➤ Ser <u>suficiente</u> para soportar las conclusiones de la fiscalización.	
	➤ Ser <u>fiable</u> . Una información será tanto más fiable cuando:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esté soportada documentalmente.</li> <li>• Se obtenga de documentos originales.</li> <li>• Exista un control interno adecuado.</li> <li>• Proceda de un ámbito externo a la entidad fiscalizada fiable.</li> </ul>
<b>3. FUENTES PARA LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN</b> Existen diferentes fuentes generadoras de la información a utilizar en la fiscalización operativa, que pueden ser internas o externas. Sin tratar de ser exhaustivos, se citan las siguientes:	a) <u>Normativa</u> , tanto de carácter general como de la propia entidad (directrices de funcionamiento, manuales de procedimiento, etc.).	
	b) <u>Información contable y presupuestaria</u> .	
	c) <u>Entrevistas</u> .	
	d) <u>Archivos documentales e informáticos</u> . Los más útiles para la fiscalización operativa son los que hacen referencia a lo siguiente:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planificación estratégica y operativa.</li> <li>• Memorias e informes periódicos de gestión y de control interno.</li> <li>• Actas de las reuniones de los órganos de dirección, gestión y control.</li> <li>• Expedientes de contratos.</li> <li>• Informes de gestión y de control (IGAE, Inspección de Servicios, consultoría, etc.).</li> <li>• Reclamaciones y conflictos planteados al organismo.</li> <li>• Bases de datos.</li> <li>• Página Web de la entidad.</li> </ul>
	e) <u>Otras fuentes</u> . También puede obtenerse información de terceros ajenos a la entidad.	

**MODELOS DE CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO**

<b>RIESGOS EXISTENTES EN EL ORGANISMO</b>	
<b>PREGUNTA</b>	<b>OBSERVACIÓN</b>
1. ¿Existen riesgos externos o internos que pueden afectar al organismo?	Determinar cuáles son estos riesgos y analizar su incidencia para el organismo.
2. ¿Cuál es la posibilidad de que se materialicen los riesgos citados?	Determinar con los responsables del organismo la probabilidad de materialización para cada uno de los riesgos citados en la pregunta 1.
3. ¿Cuál es el efecto de la posible materialización de cada uno de los riesgos?	Determinar con los responsables del organismo el posible efecto de la materialización para cada uno de los riesgos citados en la pregunta 1.
4. ¿A qué áreas afectará la materialización del riesgo?	Determinar con los responsables del organismo cual será el efecto de la materialización de los riesgos en las diferentes áreas de aquel.
5. ¿Se valoran periódicamente los riesgos existentes?	En caso de respuesta afirmativa, indicar el responsable de la organización que realiza la valoración, su posición en el organigrama, la forma en que la realiza, los responsables a los que informa y la forma en que se materializa esta comunicación.
6. ¿Se han producido cambios en los riesgos que pueden afectar a la entidad?	Obtener información de los cambios en los riesgos existentes, el motivo que ha dado origen a estos cambios, y el periodo aproximado en el que los riesgos se han modificado.
7. ¿Tiene implantada la entidad procedimientos o acciones de coberturas que minimicen el efecto de los riesgos existentes en caso de que estos se produzcan?	En caso de que existan coberturas de riesgos, obtener para cada uno de ellos la información de las coberturas existentes.
8. ¿Se han modificado los procedimientos o acciones de cobertura como consecuencia de las variaciones en los riesgos existentes?	Obtener evidencia de las modificaciones producidas en los procedimientos y acciones de cobertura, vinculándolas a los momentos en que se han variado los riesgos (ver pregunta 6).
Concluir sobre que exactitud (certeza y totalidad) de los riesgos existentes, sobre el control que el gestor tiene de estos y sobre las medidas adoptadas que limiten o anulen su efecto en la permanencia y gestión de la entidad fiscalizada.	

**MODELOS DE CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO**

<b>FIJACIÓN DE LOS OBJETIVOS ANUALES Y PLURIANUALES</b>	
<b>PREGUNTA</b>	<b>OBSERVACIÓN</b>
1. ¿Existen objetivos a largo plazo en la entidad?	En caso afirmativo, obtener estos objetivos. En caso negativo, obtener las razones de su inexistencia.
2. Si estos objetivos ¿Quién es el responsable de su aprobación?	Definir su posición en el organigrama de la entidad.
3. ¿Cómo se determinan los objetivos anuales y/o plurianuales?	Determinar los criterios y forma en que se fijan los objetivos plurianuales. Soportar documentalmente.
4. En la planificación anual y/o plurianual, ¿Se tienen en cuenta los criterios de eficacia, eficiencia y economía?	Describir y valorar la forma en la que se consideran los citados criterios en la planificación plurianual.
5. En caso afirmativo a la pregunta 1, ¿Cuál es el horizonte temporal de estos objetivos plurianuales?	Valorar su razonabilidad
6. ¿Los objetivos plurianuales tienen algún desarrollo periódico?	En caso de respuesta negativa, obtener justificación al respecto.
7. ¿Existe seguimiento de los objetivos anuales y plurianuales?	En caso afirmativo, Determinar la forma y periodicidad en que se verifica el cumplimiento de los objetivos plurianuales y su repercusión en la planificación.
8. En el caso de modificaciones en la planificación anual o plurianual, ¿es necesaria autorización previa por parte de algún tipo de responsable o entidad?	Si la respuesta es afirmativa, precisar que responsables y su posición en el organigrama (Caso de autorización interna). Precisar la forma en que se materializa.
9. ¿Existe control respecto a la información de seguimiento de los objetivos anuales y plurianuales?	En caso afirmativo, describir los controles existentes y su responsable.
10. ¿Los objetivos anuales de la entidad están cuantificados?	En caso afirmativo, obtenerlos para el periodo a fiscalizar.
11. ¿Existen objetivos anuales definidos para cada área en las que se estructura la entidad?	En caso afirmativo, obtener los objetivos para el periodo a fiscalizar. Valorar la forma en que se determinan. Obtener documentación soporte.
12. ¿Existe una Unidad específica responsable de elaborar la planificación anual y plurianual?	En caso afirmativo, ubicar la unidad en el Organigrama y definir las funciones que esta tiene asignadas. Valorar su adecuación.
13. ¿Existe adecuada coordinación entre los objetivos de cada una de las áreas y los de la entidad?	Establecer la interrelación entre objetivos por áreas y los generales de la entidad. Valorar si la interrelación existente es la es adecuada.
14. ¿Los objetivos anuales deben ser aprobados por terceros externos a la entidad fiscalizada?	En caso afirmativo precisar que terceros, las normas reguladoras y la forma en que se formaliza.
15. ¿Existe seguimiento periódico del logro de objetivos anuales y plurianuales asignados?	En caso afirmativo, valorar la forma de seguimiento y obtener informes de diferentes meses y sus destinatarios.
16. ¿Existe control respecto a la información de seguimiento de los objetivos anuales y plurianuales?	En caso afirmativo, describir los controles existentes y el responsable de realizarlos.
Concluir sobre la adecuación de la planificación anual y plurianual realizada por la entidad y su efecto en las actividades realizadas por esta.	

**MODELOS DE CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO**

<b>RECURSOS HUMANOS</b>	
<b>PREGUNTA</b>	<b>OBSERVACIÓN</b>
1. ¿La principal actividad de la entidad se concentra en periodos de tiempo?	Obtener detalle de los periodos de concentración y las implicaciones de esta concentración en la actividad de la sociedad.
2. ¿Está determinado el número y características de las personas que trabajan para la entidad?	Obtener la Relación de Puestos de Trabajo, así como de las funciones asignadas y perfiles del personal que puede ocuparlos. Analizar y valorar su adecuación en función de las necesidades de la entidad y de la carga de trabajo, así como si la separación de funciones es válida para garantizar la no existencia de errores o fraudes en la toma de decisiones.
3. ¿Existen puestos de trabajo vacantes en la plantilla de la entidad?	Obtener detalle de los puestos de trabajo, así como los perfiles de las personas que los ocupan (formación inicial o adquirida y experiencia) En caso de puestos no cubiertos con los perfiles adecuados, obtener justificación de esta situación.
4. ¿El grado de absentismo en los puestos de trabajo es elevado?	Obtener información del absentismo y procesos de incapacidad temporal por áreas de actividad, puestos de trabajo y momento en el tiempo. Verificar si la misma se concentra en ciertos trabajadores.
5. ¿La plantilla real es suficiente para realizar la carga de trabajo existente?	Determinar cuál es la plantilla real de la entidad en cada momento de tiempo y cual su carga de trabajo.
6. ¿El grado de permanencia en el puesto es elevado?	Obtener información de la permanencia en el puesto de trabajo de cada una de las áreas
7. ¿Existen diferentes formas de vinculación al puesto de trabajo?	Obtener información de las formas de vinculación a cada puesto de trabajo, indicando su temporalidad por áreas de actividad. Valorar la relación existente, dentro de cada área, entre la temporalidad y la carga de trabajo del área.
8. ¿Existe un plan de formación dentro de la entidad?	Obtener información de los planes de formación realizados, al menos durante el periodo objeto de fiscalización, y de sus características. Valorar su adecuación.
9. ¿En la definición de los cursos que conforman el plan de formación se tienen en cuenta las necesidades de cada área?	Obtener, para el periodo objeto de fiscalización, detalle de la forma en que se elabora el plan de formación.
10. ¿La demanda de los cursos que componen el Plan de Formación es libre?	Obtener, para el periodo objeto de fiscalización, detalle (número, localización en el organigrama y categoría) de las solicitudes presentadas y admitidas para la asistencia a los cursos que afecten a cada área objeto de la fiscalización. Verificar si los cursos realizados son considerados en la carrera profesional dentro de la entidad. Valorar estos datos.
11. ¿Existe evaluación de los cursos de formación impartidos?	En caso afirmativo, obtener detalle del control realizado y, si es posible, del grado de aplicación posterior en su puesto de trabajo y de la calidad y satisfacción de la formación recibida. Concluir respecto a la utilidad de la formación recibida.

12. ¿La dirección de la plantilla existente en cada área objeto de fiscalización es adecuada?	Se considera dirección adecuada la que reúne las características de planificar el trabajo a realizar, organizarlo y dirigirlo, asesorar en su ejecución y supervisar los resultados obtenidos. Valorar la existente en cada una de las áreas objeto de fiscalización.
13. ¿Existe retribución variable en la entidad fiscalizada?	En caso de respuesta afirmativa, obtener detalle de la forma en que está se determina, de la información que se elabora y sus destinatarios, y del grado de aceptación.
Concluir sobre lo adecuado de la plantilla existente en relación con las funciones asignadas.	

**MODELOS DE CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO**

APLICACIONES Y SISTEMAS INFORMÁTICOS <sup>20</sup>	
PREGUNTA	OBSERVACIÓN
1. ¿En el Departamento de Informática están totalmente separadas las funciones de desarrollo de las de explotación?	Obtener un organigrama del área de informática en la que se muestren las diferentes unidades que la forman, así como en las funciones asignadas a cada una de ellas. Validar especialmente los controles existentes en las mismas. Valorar la existencia de una adecuada y permanente separación de funciones.
2. ¿En la implantación de nuevas aplicaciones se realiza una valoración previa de las existentes en el mercado?	En caso afirmativo, seleccionar una muestra de las aplicaciones vigentes en el periodo de la fiscalización y verificar si se han realizado estudios que permitan asegurar la realidad de esta actuación (valoración de aplicaciones).
3. ¿En el caso de haberse optado por el desarrollo interno de una aplicación, esta está suficientemente, documentada y controlada?	La verificación del funcionamiento de las aplicaciones desarrolladas debe centrarse en la definición de sus funciones y en los controles que presenta.
4. ¿El usuario ha participado activamente en la definición de la aplicación?	Valorar si ha participado activamente en la fase inicial de definición de la aplicación y en los resultados obtenidos.
5. ¿El usuario ha recibido de conformidad la aplicación?	Valorar si ha participado activamente en la fase de aceptación de la aplicación (ha verificado que esta funciona y se estructura según los requisitos definidos inicialmente).
6. ¿En el Departamento de Informática se han realizado controles sobre las actuaciones de desarrollo?	Cada una de las fases de desarrollo del proyecto, desde el punto de vista informático, ha sido supervisada y controlada por un responsable distinto de aquel que tuvo asignado el desarrollo de la aplicación (en el caso de existir la unidad de calidad del departamento, por miembros de esta).
7. ¿El responsable del Departamento de Informática ha dado validez a la aplicación desarrollada?	Obtener soporte documental de la validación realizada.
8. En el caso de existir una Unidad de Control, ¿Supervisa esta la implantación de nuevas aplicaciones?	Valorar de las actuaciones realizadas por esta en relación con la aplicación desarrollada.
9. ¿Se custodian adecuadamente los códigos fuente de la aplicación?	Valorar los controles existentes respecto a los códigos fuente de la aplicación.

<sup>20</sup> Ver a este respecto la Norma Técnica de Auditoría sobre “la auditoría de cuentas en entornos informatizados” del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

10. ¿Se ha implantado la aplicación con criterios de operatividad?	Verificar si durante la implantación de la nueva aplicación han convivido transitoriamente tanto la antigua (cuando proceda) como la desarrollada, o bien la implantación de esta últimas se ha realizado gradualmente (por fases) o bien en determinado ámbito geográfico (cuando proceda). Concluir sobre la adecuación del proceso de implantación.
11. ¿Se ha informado de las características y funcionalidad de la aplicación a los usuarios?	Verificar si se han impartido cursos de formación y ha existido un canal de comunicación (de carácter transitorio) con responsables que la conozcan en profundidad.
12. ¿Existen Manuales de Usuario de las aplicaciones?	Obtener dichos Manuales, verificando si están permanentemente actualizados.
13. En el caso de producirse modificaciones en las aplicaciones, ¿Se aplican los mismos criterios de control descritos anteriormente?	Tener en cuenta lo indicado en las cuestiones anteriores
14. ¿Existen en la entidad fiscalizada aplicaciones de carácter no corporativo?	Verificar la existencia de este tipo de aplicaciones. Su existencia puede suponer una carencia, a nivel de la entidad, de herramientas informáticas que ayuden en determinados aspectos de la gestión. Valorar los motivos que han dado origen a las mismas.
15. ¿Existe integración entre las aplicaciones de la entidad a fiscalizar?	Determinar las integraciones existentes. Valorarlas en cualquier caso.
16. ¿Se valoran periódicamente por los usuarios las prestaciones dadas por las aplicaciones?	En caso afirmativo, obtener descripción del tipo de controles que se realizan, los responsables de realizarlos, su periodicidad y los resultados obtenidos. Valorarlos.
17. ¿Se han producido fraudes en la entidad derivados del funcionamiento de los sistemas informáticos?	Obtener detalle de los producidos, analizarlos y extraer conclusiones respecto a las posibles deficiencias en las aplicaciones involucradas.
18. ¿Las incidencias que se producen en el tratamiento de los datos son analizadas al objeto de conocer sus causas?	Verificar que se realizan actuaciones correctoras como consecuencia de las incidencias producidas.
19. ¿Las actuaciones realizadas dejan rastro respecto al tipo, momento y responsable de su realización?	Realizar comprobaciones sobre el rastro dejado.
20. ¿Se notifica a los responsables que proceda de las actuaciones atípicas realizadas?	Comprobar estas notificaciones.
21. ¿La entidad tiene establecidos controles o software que garanticen la inviolabilidad de las comunicaciones?	Verificar y valorar estos controles.
22. ¿La entidad tiene establecidos controles que impidan la incorporación de datos no autorizados?	Verificar y valorar estos controles.
23. ¿La incorporación atípica de datos, en el caso de existir, está autorizada por responsables con el adecuado nivel?	Verificar y valorar estas autorizaciones.
24. ¿Se han producido anulaciones y/o modificaciones de datos?	Verificar que, en caso de haberse producido, están adecuadamente autorizadas.

25. ¿La entidad cuenta con un adecuado control respecto al equipamiento informático?	Se recomienda valorar aspectos tales como la no disponibilidad del equipamiento informático, la imposibilidad de retirar equipos de las instalaciones de la entidad salvo autorización del responsable que proceda, la imposibilidad de acceso a las instalaciones informáticas, la realización de inventarios permanentes, etc.
26. ¿La entidad cuenta con un adecuado control interno respecto a las aplicaciones utilizadas?	Se recomienda valorar aspectos tales como la adecuada custodia de las aplicaciones, la imposibilidad de copia de aplicaciones adquiridas a terceros, la utilización de licencias en número no superior a los contratos de adquisición, etc.
27. ¿La entidad ha elaborado un plan de contingencias?	En caso afirmativo, obtenerlo y valorarlo.
Concluir sobre lo adecuado de los controles existentes en relación con la prevención de errores y fraudes en la gestión de los recursos.	

**MODELOS DE CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO**

<b>TRAMITACIÓN</b>	
<b>PREGUNTA</b>	<b>OBSERVACIÓN</b>
1. ¿Las actuaciones a realizar están definidas?	Verificar que existen manuales de procedimientos o circulares internas, ambos documentos actualizados, en las que se recojan estas actuaciones.
2. ¿Existen una herramienta informática de apoyo? ¿Es coherente con el procedimiento legal establecido?	Verificar que sigue las fases del procedimiento.
3. ¿Está controlado el acceso y la utilización de la aplicación?	Realizar pruebas de cumplimiento.
4. ¿La actividad realizada cuenta con asesoramiento?	Validar la calidad del asesoramiento.
5. ¿Los responsables de realizar la tramitación cuentan con la adecuada formación y las herramientas apropiadas?	Valorar los medios de los que dispone los tramitadores.
6. ¿La plantilla responsable de realizar la tramitación es suficiente en relación con la actividad a realizar?	Valorar los tiempos medios de tramitación.
7. ¿Las incidencias (incluidas novedades) detectadas son analizadas conjuntamente por el equipo que tramita?	Obtener las evidencias adecuadas.
8. ¿Las incidencias (incluidas novedades) detectadas y su posible solución son notificadas al equipo que tramita?	Verificar la adecuada notificación.
9. ¿La actividad realizada es supervisada?	Valorar si la supervisión de las actividades es la adecuada.
10. ¿Existe un modelo de supervisión?	Valorar el modelo de supervisión.
11. ¿Los supervisores cuentan con la adecuada experiencia y/o formación?	Valorar la adecuación del supervisor.
12. ¿Se deja constancia escrita de la supervisión aplicada?	Obtener evidencias adecuadas.
13. ¿El producto obtenido es autorizado por un tercero de nivel jerárquico superior?	Valorar la adecuada segregación de funciones entre el gestor y el verificador.
14. ¿Pueden producirse reclamaciones contra el producto obtenido en la tramitación realizada?	Valorar el sistema de recursos y reclamaciones.
15. En el caso de existir reclamaciones, ¿Las mismas son resueltas por terceros diferentes del gestor que realizó la tramitación?	Verificar que se cumple esta separación de funciones.
16. ¿Se informa al responsable del procedimiento de las conclusiones a las que se ha llegado como consecuencia de las reclamaciones realizadas y de los motivos que han dado origen a las citadas conclusiones?	Verificar que este hecho se produce realmente.
17. ¿Existe un modelo de control adicional al de supervisión?	Documentar y opinar sobre los controles adicionales.
18. ¿Se elaboran informes sobre las conclusiones de los controles?	Valorar estas conclusiones y su conocimiento y repercusión para la entidad.
19. ¿Se notifican los informes de control a los responsables de tramitación?	Verificar estas comunicaciones.
Concluir sobre lo adecuado de los recursos y controles existentes en relación con la prevención de errores y fraudes en la tramitación.	

**MODELOS DE CUESTIONARIOS DE CONTROL INTERNO**

INFORMACIÓN	
PREGUNTA	OBSERVACIÓN
1. ¿Existe información periódica para todos los responsables de la entidad?	En caso afirmativo obtenerlo, así como muestras de la información facilitada a cada responsable su periodicidad y destinatario. Valorar con los responsables que reciban información, su grado de satisfacción. En cualquier caso (existencia o no de información periódica), concluir con la importancia que la dirección da a la información como recurso prioritario para la toma de decisiones.
2. ¿Los datos utilizados en la generación de información interna se obtienen de las aplicaciones informáticas utilizadas en la gestión?	Valorar los controles existentes en los procesos de obtención de los datos. En caso negativo, obtener detalle de las fuentes de datos utilizadas, de los controles existentes sobre las mismas y sobre los procesos de extracción de los datos. En ambos casos de los controles existentes antes de su distribución.
3. ¿Existe un modelo de tratamiento de los datos?	En caso afirmativo, obtener detalle del procedimiento seguido en la elaboración de la información, así como si en su definición se ha tenido en cuenta la opinión de los gestores a los que se les aporta. Valorar la adecuación del procedimiento aplicado y el grado de satisfacción de los usuarios respecto a la información que se les facilita.
4. ¿La información recibida es analizada por comités de área y superiores?	Teniendo en cuenta que existe información para la gestión y en caso afirmativo a esta pregunta, obtener detalle de los comités de análisis existentes, la periodicidad de sus reuniones, el tipo de análisis realizado, la formalización de las conclusiones y propuestas realizadas, la forma en que estas se transmiten a áreas superiores, la incidencia de estas propuestas en la planificación posterior, la relación con otros comités, etc. (obtener las correspondientes evidencias). Valorar la adecuación del seguimiento realizado.
Concluir sobre lo adecuado de controles existentes en relación con la información de gestión y con la propia información	

**ALGUNOS DE LOS MÉTODOS MÁS UTILIZADOS PARA LA RECOGIDA DE DATOS**  
(Apéndice 1 de la ISSAI-ES 3000)

<b>Método</b>	<b>Propósito global</b>	<b>Ventajas</b>	<b>Dificultades</b>
Cuestionarios, encuestas, listas de comprobación	Quando se necesita obtener, con rapidez y/o facilidad, gran cantidad de información que poseen las personas, de un modo que no resulte amenazador	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Puede respetarse el anonimato</li> <li>- Realización barata</li> <li>- Fácil de comparar y analizar</li> <li>- Puede administrarse a muchas personas</li> <li>- Puede obtener gran cantidad de datos</li> <li>- Existen muchos modelos de cuestionarios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Podría no obtenerse una retroalimentación cuidadosa</li> <li>- La redacción puede sesgar las respuestas de los clientes</li> <li>- Son impersonales</li> <li>- En las encuestas pueden requerirse expertos en muestreo</li> <li>- No cuentan toda la historia</li> </ul>
Entrevistas	Quando se quiere entender por completo las impresiones o la experiencia de alguien, o conocer mejor sus respuestas a los cuestionarios	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Obtener una gama completa de informaciones, en profundidad</li> <li>- Desarrollar la relación con el cliente</li> <li>- Puede ser flexible con el cliente</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Puede tardar mucho tiempo</li> <li>- Puede ser de difícil análisis y comparación</li> <li>- Puede ser cara</li> <li>- El entrevistador puede sesgar las respuestas del cliente</li> </ul>
Revisión de la documentación	Quando se desea una impresión acerca de la forma en que actúa el programa, sin interrumpirlo, a partir de una revisión de solicitudes, documentos financieros, memorándums, actas, etc.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Brinda una información amplia y a lo largo del tiempo</li> <li>- No interrumpe el programa ni el comportamiento del cliente en el programa</li> <li>- La información ya existe</li> <li>- Pocos sesgos de la información</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A menudo ocupa mucho tiempo</li> <li>- La información puede ser incompleta</li> <li>- Es necesario tener una idea muy clara sobre lo que uno está buscando</li> <li>- Medio no flexible de obtención de datos; los datos se limitan a lo ya existente</li> </ul>
Observación	Para recoger información exacta acerca de la forma en que actúa realmente un programa, sobre todo en lo referente a sus procesos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ver las actividades de un programa mientras están ocurriendo realmente</li> <li>- Puede adaptarse a los acontecimientos mientras estos se producen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La conducta puede resultar difícil de interpretar</li> <li>- Categorizar las observaciones puede ser complicado</li> <li>- Puede influir en la conducta de los participantes en el programa</li> <li>- Puede ser cara</li> </ul>

<p>Grupos especializados</p>	<p>Explorar una cuestión en profundidad mediante el debate en grupo, por ejemplo, las reacciones ante una experiencia o una sugerencia, comprender las quejas frecuentes, etc.; útil en la evaluación y el marketing</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Obtener con rapidez y fiabilidad impresiones frecuentes</li> <li>- Puede ser un modo eficiente de obtener una información amplia y profunda en poco tiempo</li> <li>- Puede transmitir información clave acerca de los programas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Las respuestas pueden resultar difíciles de analizar</li> <li>- Se necesita un facilitador adecuado para que haya seguridad y para el cierre</li> <li>- Es difícil programar la reunión de un conjunto de 6-8 personas</li> </ul>
------------------------------	--	--	--

### **PRINCIPIOS A TENER EN CUENTA EN LA REALIZACIÓN DE LAS ENTREVISTAS**

En una fiscalización operativa, para la evaluación de los sistemas de control interno de la entidad y para definir las pruebas de cumplimiento, se recomienda la utilización de las entrevistas con los responsables de cada fase del procedimiento. En la realización de dichas entrevistas deberán tenerse en cuenta las siguientes cuestiones:

<p><b>1. En el entrevistado</b> deberán concurrir, entre otros, los siguientes requisitos:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ En una <u>primera fase</u>, cuyo objetivo es obtener conocimientos generales, la persona a entrevistar deberá contar con una elevada posición en el organigrama y con amplia experiencia y antigüedad en el puesto y en la organización.</li> <li>✓ En una <u>segunda fase</u>, cuya finalidad consiste en obtener información de detalle, la persona a entrevistar se seleccionará teniendo en cuenta el objeto de la fiscalización; debiendo contar aquella con experiencia y antigüedad en el puesto, no siendo necesario que esté situada en una elevada posición en el organigrama.</li> </ul>
<p><b>2. En el entrevistador</b> deberán concurrir, al menos, los siguientes requisitos:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Conocimiento de los objetivos que se pretenden alcanzar con la entrevista.</li> <li>✓ Experiencia en la realización de entrevistas.</li> <li>✓ Mente ágil, con objeto de extraer conclusiones que permitan obtener información adicional respecto al objeto de la entrevista.</li> <li>✓ El número recomendable de entrevistadores no debe ser superior a dos.</li> </ul>
<p><b>3. La preparación de la entrevista</b> se realizará de la siguiente forma:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Deberá realizarse fijando el guion de las cuestiones sobre las que se pretende obtener información.</li> <li>✓ Se identificarán las personas que van a ser entrevistadas, comunicando a estas el motivo de la entrevista,</li> <li>✓ Se informará, en su caso, de la posible petición de información adicional.</li> </ul>
<p><b>4. En cuanto a la ejecución de la entrevista</b> se tendrá en cuenta lo siguiente:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ El entrevistador debe realizar preguntas claras y concisas.</li> <li>✓ Se evitará formular preguntas vinculadas.</li> </ul>
<p><b>5. En la duración de la entrevista</b> se observarán los siguientes aspectos:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Con carácter general no debe superar un tiempo de dos horas.</li> <li>✓ En ningún caso deberá continuarse con la misma cuando el entrevistado muestre síntomas de cansancio.</li> </ul>

<p><b>6.</b> En cuanto al documento que <b>soporte la entrevista</b>, que formará parte de los papeles de trabajo de la fiscalización, debería incluir, al menos, información sobre los siguientes aspectos:</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>✓ Datos de la entrevista (entre otros, fecha de realización, persona entrevistada, cargo en la organización y posibles formas de contacto).</li><li>✓ Guion de la entrevista.</li><li>✓ Desarrollo de la entrevista.</li><li>✓ Conformidad del entrevistado, en caso de considerarse necesaria.</li><li>✓ Anexo, en su caso, cuando se haya formulado petición adicional de información.</li></ul>
--	--

## **BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE REFERENCIA**

En la elaboración de este Manual se han tenido en cuenta las siguientes directrices y principios informadores de la actividad fiscalizadora:

1. Normas Técnicas del Tribunal de Cuentas (NTTCu), incorporadas a las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por su Pleno en sesión de 23 de diciembre de 2013.
2. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), consideradas en su versión adaptada por las Instituciones Públicas de Control Externo (ICEX), integradas por el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX). En concreto, las siguientes Normas:
  - a) ISSAI-ES-300 "Principios fundamentales de la fiscalización operativa".
  - b) ISSAI-ES-3000 "Normas y directrices para la fiscalización operativa".
3. Directriz nº 41 "Auditoría Operativa", de las Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI.

Se han considerado también diversas publicaciones, entre las que cabe destacar el "Manual de Auditoría de Gestión del Tribunal de Cuentas Europeo", la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 28 de julio de 2011, por la que se regulan 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; así como dos publicaciones de la IGAE: "El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público (1997, reeditado en 2006)", "Indicadores de gestión en el ámbito del sector público (2007)", de los que se han transcrito los anexos 1 a 5.

## **ENLACES DE INTERÉS**

En los siguientes enlaces se puede encontrar abundante información, manuales, informes y otros recursos profesionales relacionados con las fiscalizaciones operativas (con diversas denominaciones: auditorías o fiscalizaciones operacionales, de gestión, de rendimiento, *value for money*, de desempeño, etc.):

<http://www.intosai.org>

Página oficial de INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores).

<http://www.eurosai.org>

Página oficial de EUROSAI (Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa). Grupo Regional de INTOSAI.

<http://www.olacefs.com>

Página oficial de OLACEFS (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores). Grupo Regional de INTOSAI.

<http://www.tcu.es>

Página oficial del Tribunal de Cuentas.

<http://www.nao.gov.uk>

Página oficial de la NAO (National Audit Office). Entidad fiscalizadora superior del Reino Unido.

<http://www.gao.gov>

Página oficial de la GAO (U.S. Government Accountability Office). Entidad fiscalizadora superior de EEUU.

<http://www.auditoríapública.com>

Revista de los OCEX. (Órganos Autónomos de Control Externo). Incluye enlaces a las páginas web de los OCEX.

<http://www.eca.europa.eu/es/Pages/ecadefault.aspx>

Página oficial del Tribunal de Cuentas Europeo

## **APÉNDICES**

**APÉNDICE 1**

**SELECCIÓN DE ALGUNOS DE LOS INFORMES APROBADOS POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS  
QUE INCORPORAN ANÁLISIS RELACIONADOS CON LA FISCALIZACIÓN OPERATIVA**

NÚM. ORDEN	CÓDIGO TRIBUNAL	FECHA APROBACIÓN	DENOMINACIÓN INFORME	PROCEDIM.	EFICACIA	EFICIENCIA	ECONOMÍA
<a href="#"><u>Enlace a Informes aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas en ejercicio 2013 y anteriores</u></a>							
1.	1023	27/02/2014	Informe de Fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012.	X	X		
2.	1035	29/5/2014	Informe de Fiscalización sobre las medidas de gestión y control adoptadas por las Comunidades Autónomas para la adecuada aplicación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.	X		X	
3.	1038	26/06/2014	Informe de Fiscalización del instituto de la cinematografía y de las artes audiovisuales, ejercicio 2011.	X		X	
4.	1040	26/06/2014	Informe de Fiscalización del Museo Nacional del Prado, ejercicio 2012.	X			

NÚM. ORDEN	CÓDIGO TRIBUNAL	FECHA APROBACIÓN	DENOMINACIÓN INFORME	PROCEDIM.	EFICACIA	EFICIENCIA	ECONOMÍA
5.	1046	24/07/2014	Informe de Fiscalización de las actuaciones realizadas por los ayuntamientos con cargo al Fondo Estatal para el Empleo y Sostenibilidad Local, creado por Real Decreto-Ley 13/2009, de 26 de octubre.	X			
6.	1049	29/09/2014	Informe de Fiscalización de la Fundación del Teatro Real, ejercicio 2012.	X			
7.	1053	30/10/2014	Informe de Fiscalización de la Agencia Española de Protección de la Salud en el Deporte, anteriormente denominada Agencia Estatal Antidopaje.	X	X		
8.	1058	30/10/2014	Informe de Fiscalización de las inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo y del inventario del patrimonio inmobiliario de SEPES Entidad Pública Empresarial de Suelo, ejercicios 2010 y 2011.	X			
9.	1059	30/10/2014	Informe de Fiscalización del Instituto Cervantes, ejercicio 2012.	X			
10.	1068	20/12/2014	Informe de Fiscalización sobre la gestión realizada por las Consejerías del Ministerio de Empleo y Seguridad Social en Europa.	X			

NÚM. ORDEN	CÓDIGO TRIBUNAL	FECHA APROBACIÓN	DENOMINACIÓN INFORME	PROCEDIM.	EFICACIA	EFICIENCIA	ECONOMÍA
11.	1070	20/12/2014	Informe de Fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones abonadas por el Fondo de Garantía Salarial, ejercicio 2013.	X	X	X	X
12.	1073	20/12/2014	Informe de Fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de población superior a 100.000 habitantes de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio. Ayuntamiento de Cartagena (Comunidad Autónoma de la Región de Murcia) <sup>1</sup> .	X			
13.	1077	29/01/2015	Informe de fiscalización del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía, ejercicio 2013	X			
14.	1079	29/01/2015	Informe de Fiscalización de las Universidades Públicas, ejercicio 2012	X		X	
15.	1084	26/03/2015	Informe de fiscalización de la actividad realizada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el cobro efectivo de las deudas tributarias, durante los ejercicios 2012 y 2013	X			
16.	1093	28/05/2015	Informe de Fiscalización de la de la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología, ejercicios 2012 y 2013	X			

<sup>1</sup> Con fechas 26 de febrero, 26 de marzo, 23 de julio, 29 de octubre y 22 de diciembre de 2015, se han aprobado informes de fiscalización relativos a este mismo ámbito en relación con los ayuntamientos de Logroño, Murcia, Albacete, Badajoz y Santander.

NÚM. ORDEN	CÓDIGO TRIBUNAL	FECHA APROBACIÓN	DENOMINACIÓN INFORME	PROCEDIM.	EFICACIA	EFICIENCIA	ECONOMÍA
17.	1095	28/05/2015	Informe de Fiscalización de los Servicios Prestados en Materia de Mataderos y Mercados en el Sector Público Local, en Coordinación con los Órganos de Control Externo		X	X	X
18.	1102	23/07/2015	Informe de Fiscalización de la Fundación Colección Thyssen-Bornemisza, ejercicio 2013	X			
19.	1106	23/07/2015	Fiscalización de las actuaciones desarrolladas por las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas en relación con los planes Económico-Financieros, Planes de Reequilibrio y planes de ajuste previstos en la ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, y con la gestión del plan de pago a proveedores	X	X		
20.	1111	24/09/2015	Informe de Fiscalización de la prestación por las entidades gestoras del servicio de producción y distribución de agua potable en las siete Islas Canarias, periodo 2007-2011: Isla de Fuerteventura <sup>2</sup>	X	X	X	X
21.	1114	29/10/2015	Informe de fiscalización de la financiación aplicada por las empresas para la formación de sus trabajadores, con cargo a las cuotas de formación profesional	X	X	X	

<sup>2</sup> Con fechas 24 de septiembre y 22 de diciembre de 2015, y 31 de marzo, 30 de junio y 22 de julio de 2016 se han aprobado informes de fiscalización relativos a este mismo ámbito en relación con las islas de Lanzarote, Tenerife, Gran Canaria, La Gomera, La Palma y El Hierro.

NÚM. ORDEN	CÓDIGO TRIBUNAL	FECHA APROBACIÓN	DENOMINACIÓN INFORME	PROCEDIM.	EFICACIA	EFICIENCIA	ECONOMÍA
22.	1115	29/10/2015	Informe de fiscalización de los procedimientos de gestión y control de las prestaciones por desempleo indebidamente percibidas	X	X	X	
23.	1117	29/10/2015	Informe de fiscalización de la Compañía Española de Financiación del Desarrollo, COFIDES, S.A., ejercicios 2012 y 2013	X			
24.	1119	26/11/2015	Informe de Fiscalización sobre la gestión y el control efectuados por las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social en materia de asistencia sanitaria concertada con medios ajenos	X		X	X
25.	1121	22/12/2015	Informe de Fiscalización de la Gestión y Control Contables del Inmovilizado Material de la Administración General del Estado	X			
26.	1146	31/03/2016	Informe de fiscalización de las actividades liquidadora y agraria del Consorcio de Compensación de Seguros, ejercicio 2014	X			
27.	1152	27/04/2016	Informe de Fiscalización del cumplimiento de la normativa en materia de indemnizaciones recibidas por cese de altos cargos y del régimen retributivo de altos directivos de determinadas entidades del sector público estatal, ejercicios 2012-2014	X			

NÚM. ORDEN	CÓDIGO TRIBUNAL	FECHA APROBACIÓN	DENOMINACIÓN INFORME	PROCEDIM.	EFICACIA	EFICIENCIA	ECONOMÍA
28.	1156	30/06/2016	Informe de Fiscalización de los procedimientos de gestión y control de los deudores por prestaciones del Instituto Nacional de la Seguridad Social, ejercicio 2014	X	X	X	
29.	1157	30/06/2016	Informe de fiscalización de la ejecución por la Autoridad Portuaria de Gijón del proyecto de ampliación del Puerto de Gijón, ejercicios 2012 y 2013	X	X		
30.	1161	30/06/2016	Informe de Fiscalización del Desarrollo, Mantenimiento y Gestión del Tranvía de Parla <sup>3</sup>	X	X	X	X
31.	1167	22/07/2016	Informe de Fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones farmacéuticas a cargo de la Mutuality General Judicial, ejercicio 2014	X			
32.	1168	22/07/2016	Informe de Fiscalización de la Fundación Biodiversidad, ejercicios 2013 y 2014	X			
33.	1166	22/07/2016	Informe de Fiscalización del organismo Consejo de Administración del Patrimonio Nacional, ejercicio 2013	X		X	X

<sup>3</sup> Con fechas 26 de enero y 30 de mayo de 2017 se han aprobado informes de fiscalización relativos al desarrollo, mantenimiento y gestión de los tranvías de Zaragoza y Vélez-Málaga.

NÚM. ORDEN	CÓDIGO TRIBUNAL	FECHA APROBACIÓN	DENOMINACIÓN INFORME	PROCEDIM.	EFICACIA	EFICIENCIA	ECONOMÍA
34.	1173	22/07/2016	Informe de Fiscalización sobre los gastos ejecutados por las Entidades Locales sin crédito presupuestario, ejercicio 2013	X			
35.	1175	29/09/2016	Informe de fiscalización sobre la gestión y control de los servicios sociales prestados con medios ajenos por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales, ejercicio 2014	X			
36.	1182	24/11/2016	Informe de fiscalización de la gestión recaudatoria en ayuntamientos de municipios con población comprendida entre 5.000 y 100.000 habitantes de las comunidades autónomas sin órgano de control externo propio	X			
37.	1186	22/12/2016	Informe de fiscalización de la gestión de reintegros de subvenciones en determinados ministerios y organismos autónomos correspondientes al área de la Administración Económica del Estado, ejercicios 2014 y 2015	X			
38.	1187	22/12/2016	Informe de fiscalización del Consejo Superior de Deportes, ejercicio 2013	X	X	X	X
39.	1191	22/12/2016	Informe de fiscalización del Consejo Económico y Social, ejercicio 2015	X			
40.	1199	26/01/2017	Informe de fiscalización sobre la gestión del buque sanitario y de apoyo logístico Juan de la Cosa, ejercicio 2015	X			

NÚM. ORDEN	CÓDIGO TRIBUNAL	FECHA APROBACIÓN	DENOMINACIÓN INFORME	PROCEDIM.	EFICACIA	EFICIENCIA	ECONOMÍA
41.	1200	26/01/2017	Informe de fiscalización de la Fundación "Centro Nacional de Investigaciones Cardiovasculares Carlos III", ejercicio 2014	X			
42.	1205	23/02/2017	Informe de fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones farmacéuticas a cargo del Instituto Social de las Fuerzas Armadas, ejercicio 2015	X			
43.	1206	23/02/2017	Informe de fiscalización de las operaciones de compraventa de títulos representativos del capital social de empresas de capital mayoritariamente privado realizadas por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales durante el ejercicio 2013		X	X	X
44.	1212	30/03/2017	Informe de fiscalización de los procedimientos de gestión y control de los deudores por prestaciones del Instituto Social de la Marina, ejercicio 2015	X	X	X	
45.	1213	30/03/2017	Informe de fiscalización sobre la gestión del buque sanitario y de apoyo logístico Esperanza del Mar, ejercicio 2015	X			
46.	1225	29/06/2017	Informe de fiscalización del cumplimiento de las recomendaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas en el Informe de fiscalización del Ayuntamiento de Cuenca	X	X	X	X

NÚM. ORDEN	CÓDIGO TRIBUNAL	FECHA APROBACIÓN	DENOMINACIÓN INFORME	PROCEDIM.	EFICACIA	EFICIENCIA	ECONOMÍA
47.	1231	28/09/2017	Informe de fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones farmacéuticas a cargo de la Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado, ejercicio 2015	X	X	X	X

## APÉNDICE 2.1

**INFORME:** 1070- Informe de Fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones abonadas por el Fondo de Garantía Salarial, ejercicio 2013, aprobado por el Pleno en sesión de 20/12/2014.

**OBJETO DEL INFORME:** La presente fiscalización abordó los procedimientos y sistemas de seguimiento y control de las prestaciones de garantía salarial abonadas por el Fondo de Garantía Salarial (FOGASA), así como la gestión del pago de estas prestaciones

**DATOS GENERALES FISCALIZACIÓN:** El FOGASA tenía, a 31/12/2013, 221.384 expedientes de prestaciones de garantía salarial pendientes de resolver, cifra un 67% superior a la de final de 2012 (132.912 expedientes); debido al incremento del 295% en el número de expedientes pendientes de tramitar durante el período 2007 a 2013, dato que contrasta con el escaso aumento de la plantilla del personal en dicho periodo (0,07%). Asimismo, el plazo medio de tramitación de estos expedientes en 2013 fue de 201,52 días, superior respecto al del año anterior (185,47 días), lo que no obedeció a un hecho económico aislado y concreto, sino que se vino produciendo por el incremento de empresas que habían ido desapareciendo como consecuencia de la crisis económica. Entre las medidas adoptadas por el FOGASA para solventar la acumulación de expedientes destaca la formalización una encomienda de gestión con una empresa pública por 3.267.000 euros, que no resolvió la acumulación de expedientes pendientes de aprobación.

**SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS:** En el Informe se detallan las incidencias que presentaban los procedimientos seguidos por el FOGASA en relación con: a) las actuaciones ante la jurisdicción social de los Letrados el FOGASA, b) las actuaciones ante la jurisdicción mercantil de los Letrados el FOGASA, c) el reconocimiento y pago de las prestaciones de garantía salarial por el FOGASA y d) las actuaciones realizadas por el FOGASA para el reintegros de las prestaciones abonadas.

**EFICACIA:** En relación con la encomienda de gestión formalizada por el FOGASA con una empresa pública en el Informe se señala, respecto al cumplimiento del objetivo establecidos por el FOGASA de tramitar 148.260 expedientes antes del 31 de diciembre de 2014, que razonablemente, se cumplirá siempre que la empresa pública cumpla con lo acordado en la encomienda de gestión, cuyo pronunciamiento no pudo efectuarse a la fecha de aprobación de este Informe. Sin embargo, se puntualiza que, respecto al objetivo de superar el retraso y el cúmulo de expedientes pendientes de tramitación, a fecha 7 de abril de 2014, en la que había transcurrido el 41% del plazo establecido en la encomienda, el número de expedientes pendientes de resolver no solo no había disminuido sino que alcanzó la cifra de 245.242, es decir, un 11% superior a los pendientes de resolver a 31 de diciembre de 2013.

**EFICIENCIA:** En relación con la encomienda de gestión formalizada por el FOGASA con una empresa pública en el Informe se señala que en el ejercicio 2013, el organismo aprobó un total de 154.357 expedientes en los que no participó la empresa pública, mientras que en el ejercicio 2014, con la participación de esta empresa, el FOGASA había aprobado un total de 59.993 expedientes hasta 30 de junio de 2014. En consecuencia, ponderando ambas magnitudes (número de expedientes aprobados y meses de ejecución) se puede considerar que la gestión de los expedientes en el ejercicio 2013, efectuada exclusivamente por el FOGASA, fue un 22% más eficiente que la realizada en los seis primeros meses de 2014 por el organismo con la colaboración de la empresa pública, dado que, en proporción, se consiguió aprobar un mayor número de expedientes con menos medios personales.

**ECONOMÍA:** En relación con la encomienda de gestión formalizada por el FOGASA con una empresa pública en el Informe se señala que el coste medio de tramitación de cada expediente recogido en la encomienda de gestión fue de 21,78 euros, importe significativamente superior al coste medio que el FOGASA abonó a sus funcionarios públicos por instruir expedientes similares fuera de la jornada laboral que ascendió a 1,85 euros brutos por cada expediente, lo que supondrá un desfase del coste medio del 1.077%.

## **APÉNDICE 2.2**

<p><b>INFORME:</b> 1093-Informe de Fiscalización de la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología, ejercicios 2012 y 2013, aprobado por el Pleno en sesión de 28/05/2015.</p>
<p><b>OBJETO DEL INFORME:</b> La presente fiscalización, de carácter integral, ha abordado el análisis de los sistemas y procedimientos establecidos en la Fundación para efectuar el seguimiento, la gestión y control de las actividades desarrolladas, con objeto de valorar si se adecuan a su objeto fundacional, así como la fiabilidad y suficiencia de la información elaborada por la Entidad, relativa al cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia y economía en su gestión.</p>
<p><b>DATOS GENERALES FISCALIZACIÓN:</b> -La Fundación tiene como objetivo fomentar la investigación científica de excelencia, así como el desarrollo y la innovación tecnológica necesarios para incrementar la competitividad de la industria española y la mejora de la calidad de vida de los ciudadanos, propiciando para ello la colaboración entre los agentes implicados en actividades de I+D+i y la difusión y comunicación de los resultados y actuaciones realizadas en investigación e innovación.</p> <p>La Fundación colaboraba con el entonces Ministerio de Educación, Cultura y Deporte en la gestión de los programas de ayudas que tienen como finalidad promover la formación, perfeccionamiento y actualización de conocimiento en posgrado y posdoctorado en organismos, universidades e instituciones extranjeras de solvencia investigadora y formativa, y siempre en áreas del conocimiento científico que faciliten su posterior incorporación al sistema español de educación superior e investigación científica. Durante 2012 y 2013 concedió por este concepto ayudas por 8.462.946 euros y 4.256.401 euros a 334 y 175 perceptores, respectivamente.</p> <p>También gestiona una Convocatoria anual de ayudas en cumplimiento de su objetivo de impulsar la cultura científica y la innovación por un importe máximo de 3.250.000 euros anuales, con 206 y 212 perceptores en 2012 y 2013...</p>
<p><b>SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS:</b> En el Informe se detallan las actuaciones realizadas para gestionar dichas ayudas, poniendo de manifiesto diferentes debilidades en el control interno, y se describen las principales peculiaridades en cuanto a los procedimientos de adjudicación, seguimiento, justificación y control de las mismas. Entre ellas, los procesos de selección de los beneficiarios de las subvenciones no permitían detectar que se pudieran percibir ayudas incompatibles, mediante el oportuno cruce de la base de datos de sus perceptores con los de otras subvenciones o ayudas.</p> <p>La documentación justificativa de las ayudas que debían presentar los beneficiarios, sufría retrasos en cuanto a su revisión lo que originaba demoras en la exigencia de reintegros; y carencias en la evaluación de las memorias de seguimiento y las memorias finales presentadas por los beneficiarios, que eran determinantes para mantener la continuidad en la financiación de las ayudas.</p> <p>La Fundación carecía de un control de presencia de los perceptores de las subvenciones el Programa de Ayudas en el marco del Estatuto del Personal Investigador en las instituciones donde desarrollan sus proyectos de investigación, ni procedimiento alternativa al mismo.</p> <p>La Entidad no disponía de un procedimiento para la gestión de los reintegros de ayudas por lo que no se habían cobrado las cantidades que debían reintegrarse, ni constaba que se hubieran iniciado las acciones legales oportunas para lograrlo.</p>
<p><b>EFICACIA:</b> No analizado</p>
<p><b>EFICIENCIA:</b> No analizado</p>
<p><b>ECONOMÍA:</b> No analizado</p>

## **APÉNDICE 2.3**

**INFORME:** 1166-Informe de Fiscalización del organismo Consejo de Administración del Patrimonio Nacional, ejercicio 2013, aprobado por el Pleno en sesión de 22/07/2016.

**OBJETO DEL INFORME:** La presente fiscalización tiene por objeto la gestión económico-financiera del Consejo de Administración del Patrimonio Nacional (CAPN). Aparte de los análisis financiero y de legalidad, se analiza en el informe el alcance, contenido, procedimientos, control interno y eficiencia de las actividades del CAPN en relación con la gestión y administración de los bienes y derechos del Patrimonio Nacional. De acuerdo con la Ley Reguladora del Patrimonio Nacional (LRPN), dichos bienes y derechos son “...*aquellos de titularidad del Estado afectados al uso y servicio del Rey y de los miembros de la Familia Real para el ejercicio de la alta representación que la Constitución y las leyes les atribuyen*”, identificando la LRPN, entre otros bienes, el Palacio Real, los de Aranjuez, el Pardo, la Granja, la Zarzuela y la Almudaina, el monte de El Pardo, etc.). También se analiza la gestión y administración de otros bienes no incluidos en la LRPN, entre los que destaca un muy importante patrimonio inmobiliario (fincas urbanas y rústicas, viviendas, explotaciones comerciales, grandes instalaciones deportivas, edificios religiosos, bosques y espacios naturales, etc.). Por último, se analiza la administración y financiación de los Reales Patronatos, entidades históricas con un importante patrimonio (monasterios, conventos, bienes histórico-artísticos, terrenos, viviendas, locales, etc.) y de la Fundación de la Santa Cruz del Valle de los Caídos.

**DATOS GENERALES DE LA FISCALIZACIÓN:** El CAPN es una entidad de derecho público de una gran complejidad; con una plantilla de 1.573 empleados (de ellos, 1.278 laborales); que gestionó un presupuesto en el ejercicio fiscalizado de 114 millones de euros y un extenso patrimonio inmobiliario (627 inmuebles propiedad del CAPN y 471 de los Reales Patronatos), muchos de ellos catalogados como Bien de Interés Cultural (palacios, jardines, monasterios, conventos, etc.), de bienes muebles histórico-artísticos (154.459 elementos clasificados en 41 colecciones) y de los fondos bibliográficos de las Reales Bibliotecas del Palacio Real y del Monasterio de San Lorenzo de El Escorial). La amplitud y complejidad de estas actividades, entre otras, trasciende ampliamente de los fines y del ámbito señalado a este organismo por la LRPN.

**SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS:** En el Informe se detallan los resultados obtenidos en el análisis del control interno, procedimientos y gestión de los inventarios de bienes inmuebles, de los bienes muebles histórico-artísticos y de los fondos bibliográficos y archivísticos, todos ellos tanto del CAPN como de los Reales Patronatos. También se analizan los procedimientos de explotación de los bienes (arrendamientos, cesiones gratuitas, entradas a palacios y museos, etc.), así como los costes de la construcción del Museo de las Colecciones Reales. Especial interés tiene el análisis y las deficiencias observadas en la administración y financiación de los Reales Patronatos, entidades que debido a su dilatada antigüedad y su muy precaria regulación ha hecho necesario un detenido estudio histórico-jurídico para caracterizar su naturaleza y sus elementos básicos, al igual que sucede en el análisis de la naturaleza, administración y financiación de la Fundación de la Santa Cruz del Valle de los Caídos.

**EFICACIA:** No analizado.

**EFICIENCIA Y ECONOMÍA:** Se pueden encuadrar en este enfoque con carácter general los resultados obtenidos en el análisis de los gastos de personal, contratación, convenios y subvenciones, pero más específicamente la explotación de los bienes (arrendamientos, cesiones, entradas a palacios y museos, etc.) y la administración y financiación de los Reales Patronatos y de la Fundación de la Santa Cruz del Valle de los Caídos, dependientes funcional y económicamente de los recursos y subvenciones del CAPN, en una simbiosis de escaso control, eficiencia y economía.

## APÉNDICE 2.4

<b>INFORME:</b> 1168-Informe de Fiscalización de la Fundación Biodiversidad, ejercicios 2013 y 2014, aprobado por el Pleno en sesión de 22/07/2016.
<b>OBJETO DEL INFORME:</b> La presente fiscalización, de carácter integral, ha abordado el análisis de los sistemas y procedimientos establecidos en la Fundación para efectuar el seguimiento, la gestión y control de las actividades desarrolladas, con objeto de valorar si se adecuan a su objeto fundacional, así como la fiabilidad y suficiencia de la información elaborada por la Entidad, relativa al cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia y economía en su gestión.
<b>DATOS GENERALES FISCALIZACIÓN:</b> -La Fundación tiene como objetivo contribuir a la consecución de los fines del entonces Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, mediante la realización de actividades de interés general en el ámbito de la conservación, el estudio y el uso sostenible de la biodiversidad y la sostenibilidad del desarrollo. La Fundación gestionaba una convocatoria de ayudas en régimen de concurrencia competitiva que se desglosaba en tres líneas de actuación: a) para la realización de actividades en el ámbito de la biodiversidad terrestre, marina y litoral, el cambio climático y la calidad ambiental; b) para el fomento de la información ambiental en los medios de comunicación; y c) para el desarrollo de actividades de colaboración y representación ante la Administración General del Estado, la Unión Europea y ante las organizaciones de carácter internacional en el ámbito de la biodiversidad y el cambio climático. Su importe conjunto ascendió a 4.656.293 euros y 4.925.040 euros, con 124 y 135 beneficiarios de las mismas, en 2014 y 2013, respectivamente. La Entidad disponía de bienes del inmovilizado material por 27.821.357 euros y 26.876.219 euros cuya gestión patrimonial para la consecución de los fines fundacionales se aborda en el presente Informe
<b>SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS:</b> En el Informe se detallan las actuaciones realizadas para adquirir y remodelar un inmueble en el que se quería implantar un Centro de Innovación en Biodiversidad y Emprendimiento, de las que resulto una la gestión de este activo que no resulto adecuada a los principios de eficacia y eficiencia que deben presidir la gestión de fondos públicos, básicamente por el excesivo retraso en la puesta en marcha del proyecto y la falta de concreción de las actividades a realizar en el Centro, en diversos aspectos técnicos y económicos previsibles. El Informe también aborda la gestión de otros activos inmobiliarios propiedad de la Fundación, concluyendo que en el caso de las fincas rústicas y del Bien de Patrimonio Histórico no se realizo una gestión eficiente desde la perspectiva de racionalización del sector público, y ello debido al elevado importe invertido respecto a los recursos financieros y patrimoniales dispuestos por la Fundación), y a la falta de definición de los usos o actividades a realizar eficiente. Las solicitudes de las convocatorias de ayudas eran evaluadas por un comité, que no formalizaba su propuesta mediante un acta o documento firmado por los partícipes en el que se reflejaran los resultados de sus valoraciones, ni existía documentación que explicara las diferencias de puntuación obtenidas por cada proyecto, lo que pudo suponer un deterioro de los principios de transparencia, objetividad y no discriminación que deben regir en los procedimientos de concesión de ayudas
<b>EFICACIA:</b> No analizado
<b>EFICIENCIA:</b> No analizado
<b>ECONOMÍA:</b> No analizado

<b>INFORME:</b> 1187-Informe de fiscalización del Consejo Superior de Deportes, ejercicio 2013 (aprobado por el Pleno en sesión de 22/12/2016)
<b>OBJETO DEL INFORME:</b> La presente fiscalización tiene por objeto revisar la gestión integral del Consejo Superior de Deportes (en adelante, CSD), que es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte (MECD), conforme a lo previsto en el artículo 7.2 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.
<b>DATOS GENERALES FISCALIZACION:</b> En el ejercicio 2013 el presupuesto del CSD se distribuyó en tres programas presupuestarios: el 144A <i>“Cooperación, promoción y difusión cultural en el exterior”</i> , con un crédito inicial total de 840 miles de euros, que correspondían, en su totalidad, al capítulo 4 <i>“Transferencias corrientes”</i> ; el 322K <i>“Deporte en edad escolar y en la universidad”</i> , con un crédito inicial de 1.850 miles de euros, de los que 1.100 miles de euros correspondían, al capítulo 4 destinado, principalmente, a conceder subvenciones a las Federaciones Deportivas Españolas (en adelante FDE); y finalmente, el programa 336A <i>“Fomento y apoyo de las actividades deportivas”</i> , por importe de 156.447 miles de euros, de los que 117.808 miles de euros correspondían también al capítulo 4. <ul style="list-style-type: none"><li>- Los créditos definitivos, en dicho ejercicio, ascendieron a 174.494 miles de euros, reconociéndose obligaciones por importe de 151.338 miles de euros, lo que representa un grado de ejecución de un 87%.</li><li>- La plantilla ocupada a 31 de diciembre de 2013 ascendía a 305 trabajadores, de los que 174 eran funcionarios, 129 laborales y 2 altos cargos. Estas cifras han supuesto una pequeña disminución, en términos absolutos, respecto al ejercicio anterior, habida cuenta de que a 31 de diciembre de 2012 la plantilla ocupada ascendía a 318 trabajadores, de los que 184 eran funcionarios, 132 laborales y 2 altos cargos.</li></ul>
<b>SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS:</b> En el Informe se detalla que el CSD no disponía de un manual que definiera las funciones y procedimientos de gestión aplicables a sus diferentes unidades, así como los grados de responsabilidad existentes en cada área. El Organismo tampoco efectuaba recuentos físicos periódicos de los bienes de inmovilizado y el inventario del Organismo presentaba deficiencias en la descripción, localización, valoración y altas de sus activos. Asimismo, las aplicaciones de control horario y de gestión de nóminas presentaron deficiencias significativas como muestra el hecho de que una trabajadora estuvo sin asistir a su puesto de trabajo y sin presentar partes de baja (u otra documentación justificativa que lo amparase) durante un periodo de 3 años y dos meses, abonándosele durante este tiempo su sueldo íntegro, incluida la productividad. Además, el informe pone de manifiesto que, con carácter general, se han advertido diferencias entre los registros contables y los registros auxiliares de las distintas unidades que ponen de manifiesto una deficiente coordinación entre el Servicio de Contabilidad y el resto de unidades gestoras del Organismo.
<b>EFICACIA:</b> En el informe se especifica que, con carácter general, los objetivos establecidos en los programas presupuestarios han sido coherentes con los fines que el CSD tenía atribuidos por su normativa reguladora. No obstante, no se fijaron objetivos encaminados al cumplimiento de la competencia regulada en el artículo 8.q) de la Ley 10/1990, del Deporte, relativa a la colaboración en materia de medio ambiente y defensa de la naturaleza con otros organismos públicos y federaciones. <ul style="list-style-type: none"><li>- En las memorias presupuestarias no se fijaron objetivos cuantificables en un horizonte plurianual que permitiera el seguimiento de las actividades en el ciclo anual y garantizara una adecuada vertebración de los planes y objetivos a largo y corto plazo.</li><li>- Se han observado incoherencias y falta de correlación entre las memorias de los programas presupuestarios y los estados de gastos de dichos programas, al haberse definido en algún programa actividades cuya dotación presupuestaria se había recogido en otros programas, o actividades para las que no se había aprobado crédito presupuestario alguno. Así, por ejemplo, en las acciones internacionales llevadas a cabo por el CSD en el ejercicio fiscalizado, el crédito presupuestario fue dotado en el programa 336A en vez de en el 144A, que era el que correspondía, y en las actuaciones correspondientes al objetivo 6 del programa 336A denominado <i>“instauración progresiva de la Tarjeta de Salud del deportista”</i> no se dotó crédito presupuestario.</li><li>- Se ha constatado la existencia de duplicidades entre los tres programas, al solaparse algunos de los objetivos y actuaciones previstos en los mismos.</li><li>- En las memorias presentadas no figuraba información relativa a la realización de un adecuado seguimiento sobre la efectividad de las medidas adoptadas, o la definición y diseño de nuevos objetivos o líneas de actuación que, como consecuencia de ese proceso de evaluación, fueran más acordes o apropiadas a los fines perseguidos por el Organismo.</li><li>- Tampoco se ha establecido ningún objetivo relativo a la obtención de medallas, copas o títulos para España en los diversos campeonatos internacionales y juegos olímpicos, cuyos indicadores pudieran ser, sirva a modo de</li></ul>

ejemplo, de eficacia, como número de títulos obtenidos o número de títulos en relación con el número de campeonatos en los que se ha participado, o en función de la relevancia de los diferentes campeonatos; y de eficiencia, como el número de títulos, copas o medallas obtenidas en relación con el coste de los campeonatos.

- Además, con carácter general, los objetivos, actividades e indicadores establecidos en la nota 23.7 de la memoria de las cuentas anuales no coincidían con los consignados en las memorias presupuestarias.

- Todos los indicadores se han definido en términos de eficacia midiendo el número de actuaciones ejecutadas según la unidad de medida de cada indicador; sin embargo, no se ha definido ningún indicador de eficacia que permita medir el impacto o efecto de las acciones ejecutadas. Así, por ejemplo, para el objetivo relativo al *"Incremento de la práctica deportiva en edad escolar y universitaria"* del programa 322K se han fijado como indicador de medios, el número de *"construcciones de gimnasios y pistas deportivas"*, no habiéndose fijado ninguna ponderación atendiendo, por ejemplo, al número de potenciales usuarios de dichas instalaciones.

**EFICIENCIA Y ECONOMÍA:** No se ha definido ningún indicador para valorar la eficiencia y la economía de la acción pública desarrollada, habiéndose constatado que ninguno de aquellos ha relacionado las actuaciones ejecutadas con los recursos empleados, ni tampoco ha reflejado las variaciones que el aumento o la disminución de los recursos empleados ha supuesto sobre los resultados alcanzados.

## **APÉNDICE 2.6**

<p><b>INFORME:</b> 1231-Informe de fiscalización sobre la gestión y control de las prestaciones farmacéuticas a cargo de la Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado, ejercicio 2015, aprobado por el Pleno en sesión de 28/09/2017.</p>
<p><b>OBJETO DEL INFORME:</b> La presente fiscalización abordó los procedimientos implantados por MUFACE para la comprobación de la facturación y el pago de las prestaciones farmacéuticas a las oficinas de farmacia y a los hospitales adscritos a las entidades de seguro concertadas por los medicamentos de dispensación hospitalaria, también se verificó que las recetas médicas financiadas por MUFACE se adecuaban a la normativa de aplicación y al concierto formalizado entre dicha Mutualidad y el Consejo General de Colegios Oficiales de Farmacéuticos.</p>
<p><b>DATOS GENERALES FISCALIZACIÓN:</b> MUFACE tenía, a 31/12/2015, un colectivo protegido entre titulares y beneficiarios de 1.498.098 personas con derecho a las prestaciones farmacéuticas; el importe de las obligaciones reconocidas netas en el ejercicio 2015 ascendió a 314.366.139 euros, con un aumento del 9,29% respecto al anterior debido, fundamentalmente, a la incorporación de nuevos medicamentos como los antivirales frente a la hepatitis C; el número de recetas pagadas por MUFACE fue de 24.736.516 y los pagos directos efectuados a los mutualistas mediante el procedimiento de reintegro ascendieron a 354.490 euros (2.977 expedientes); por otra parte, no se pudo comprobar el número de pagos efectuados mediante dispensación hospitalaria por los defectos que presentaba la aplicación informática que los gestiona.</p>
<p><b>SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS:</b> En el Informe se detallan las deficiencias que presentaban los procedimientos seguidos por MUFACE en relación con: a) los controles sobre los beneficiarios de las prestaciones farmacéuticas, b) la revisión de la facturación presentada por los Colegios Oficiales de Farmacéuticos, c) los controles sobre consumos excesivos de medicamentos, d) la facturación y pago de las prestaciones farmacéuticas a los hospitales adscritos a las entidades de seguro concertadas y e) el control sobre las recetas médicas y sobre los talonarios de recetas.</p>
<p><b>EFICACIA:</b> MUFACE no cumplió el objetivo de tener debidamente actualizado su colectivo protegido dado que a 31/12/2015 constaban 810 beneficiarios mayores de 14 años sin identificar, 80 personas fallecidas y 565 personas que estaban en servicio activo si bien no se estaba efectuando ninguna cotización por ellas. El cumplimiento del objetivo de gestionar adecuadamente los visados de recetas fue ineficaz al detectarse 76 recetas visadas con el informe del asesor médico desfavorable, 2.097 recetas visadas en el ejercicio 2015 que tenían pendientes dicho informe y respecto a la facturación de las recetas sujetas a visados existieron 33.635 con diferentes tipos de incidencias. Tampoco cumplió el objetivo de tener un control adecuado sobre los talonarios entregados a los mutualistas ya que 31/12/2015, en el 89,83% de los Servicios Provinciales de MUFACE existían descuadres entre el número de talonarios que figuraban en la aplicación informática y las existencias finales comunicadas a los Servicios Centrales, además esta aplicación informática no permitía conocer el consumo de talonarios por los mutualistas, ni tampoco impedía la entrega de talonarios superiores a los dos previstos como máximo por MUFACE.</p>
<p><b>EFICIENCIA:</b> Los controles establecidos por MUFACE sobre el techo máximo de gasto acordado por la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos y previsto en el concierto formalizado entre MUFACE y el Consejo General de Colegios Oficiales de Farmacéuticos relativo a los medicamentos antivirales frente a la hepatitis C fueron ineficientes, dado que se efectuaron pagos en exceso por importe de 899.181 euros que habían superado el citado techo máximo de gasto. Los controles efectuados por MUFACE sobre la facturación por los centros hospitalarios de los medicamentos antivirales frente a la hepatitis C también fueron ineficientes dado que no verificó la correcta aplicación del descuento del 7,5% sobre el precio de venta del laboratorio previsto en el Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público y, por tanto, las facturas abonadas por esta Mutualidad a los centros hospitalarios están sobrevaloradas en un importe de 648.881 euros.</p>
<p><b>ECONOMÍA:</b> En relación con el consumo excesivo de medicamentos psicotrópicos las actuaciones de MUFACE fueron antieconómicas dado que se produjeron en el ejercicio 2015 un total de 510 consumos excesivos, efectuados por 440 mutualistas de los que tan solo 35 tenían asignados por MUFACE una alerta en su aplicación informática, a pesar de que 101 presentaban consumos excesivos en más del 200% de las dosis recomendadas en las fichas técnicas de los medicamentos, y otros 119 tenían consumos que alcanzaban y/o excedían el 100% de las dosis recomendadas.</p>