
Manual de fiscalización de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana

Sección 3200: Guía de fiscalización operativa

Referencia: ISSAI-ES 300, 3000 y 3100.

Actualización aprobada por el Consejo de la Sindicatura el 03/03/2015, a propuesta de la CTA de 05/02/2015.

Primera versión aprobada por el Consejo el 04/04/2012.

ÍNDICE	Página
1. Introducción y conceptos generales	2
1.1 Definición	2
1.2 Requisitos necesarios	3
1.3 Tipología	4
2. Objetivos y alcance de la fiscalización operativa	5
2.1 Objetivos	5
2.2 Alcance	6
3. Análisis previo para determinar las posibles áreas o actividades a auditar	7
4. Etapas de la fiscalización operativa	7
5. Planificación	10
5.1 Estudio preliminar	12
5.2 Plan de fiscalización – memoria de planificación	16
6. Ejecución	23
6.1 Proceso de obtención de evidencia	26
6.2 Evidencia	26
6.3 Utilización de los trabajos de terceros	28
6.4 Elaboración de los resultados de la fiscalización. Comparación de las evidencias obtenidas con los criterios de fiscalización fijados	29
6.5 Conclusiones de la fiscalización	29
6.6 Elaboración de recomendaciones	30
6.7 Documentación y supervisión del proceso de fiscalización	31
7. Elaboración del informe	32
7.1 Introducción	32
7.2 Características que debe cumplir el informe	34
7.3 Esquema de informe	34
7.4 Contenido del informe	35
7.5 Proceso de elaboración del informe	37
8. Seguimiento de las recomendaciones	37
9. Control de calidad	38

Anexos

Anexo 1	Objetivos de fiscalización operativa según su tipología.
Anexo 2	Modelo de evaluación de las áreas o actividades a fiscalizar.
Anexo 3	Plan de realización de pruebas y obtención de evidencia.
Anexo 4	Cuestiones que deben formularse con anterioridad a la aprobación de un plan de fiscalización.
Anexo 5	Los indicadores de gestión en el ámbito público.

1. **Introducción y conceptos generales**

Esta Guía tiene por objeto establecer unas orientaciones generales sobre la metodología a utilizar en la realización de fiscalizaciones operativas, también denominadas fiscalización de gestión, “value for money”, o fiscalizaciones de rendimiento, por la Sindicatura de Comptes.

Está diseñada para proporcionar una seguridad razonable de que las fiscalizaciones operativas se lleven a cabo de conformidad con los requisitos legales, las normas profesionales y los estándares de calidad de la Sindicatura.

Las principales fuentes tenidas en cuenta para su elaboración han sido:

- Los Principios y normas de fiscalización del Sector Público –PNASP– aprobados por la Comisión de Coordinación de los OCEX y aprobados por el Consell de la Sindicatura el 16 de abril de 1991.
- Las buenas prácticas actuales en la materia contenidas en diversos manuales de fiscalización, tanto de ámbito nacional como internacional (IGAE, Tribunal de Cuentas Europeo, Oficina del Auditor General del Canadá, como más significativos) y en las normas y directrices para la fiscalización del rendimiento del INTOSAI, en concreto las ISSAI 300, 3000 Y 3100.

Debido a la aprobación por parte de los ICEX de la adaptación en 2014 de las ISSAI 300, 3000 y 3100, se ha actualizado la presente Guía para que su contenido se corresponda en todos los aspectos relevantes con los que surgen de las normas ISSAI-ES 300, ISSAI-ES 3000 e ISSAI-ES 3100.

Es por ello, que en los informes de fiscalización operativa debe incluirse la referencia a que la fiscalización ha sido llevada a cabo de conformidad con esta Guía, que concuerda en sus aspectos relevantes con las normas de las ICEX sobre fiscalización operativa.

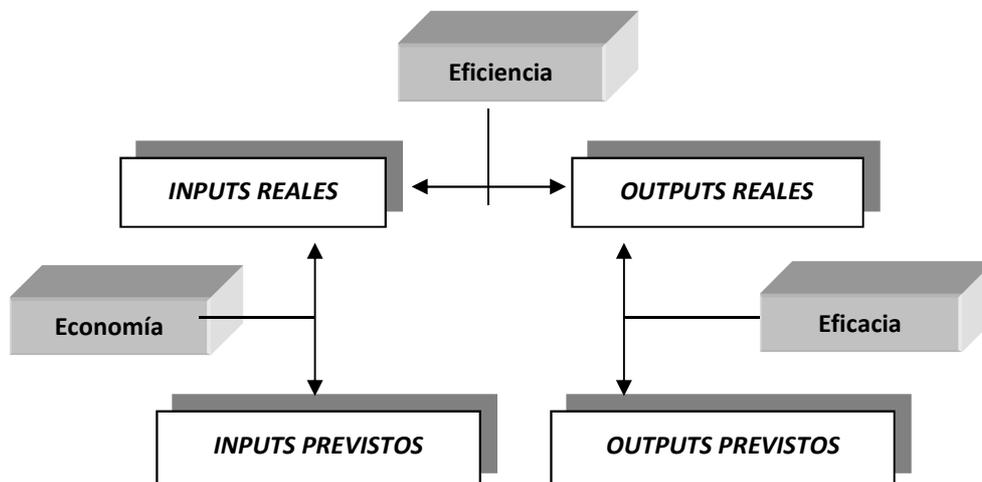
1.1 **Definición**

La fiscalización operativa es la revisión independiente, objetiva y fiable acerca de si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de las entidades que integran el sector público valenciano cumplen con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:

- Economía: principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados.
- Eficiencia: 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.
- Eficacia: principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.

El siguiente esquema plasma la aplicación de estos principios en la fiscalización:



Los principales aspectos que caracterizan la fiscalización operativa son:

ASPECTOS	
Finalidad	Evaluar si los fondos públicos han sido utilizados con economía, eficiencia y eficacia.
Ámbito de aplicación	Políticas, programas, organizaciones, actividades y sistemas de gestión.
Métodos	Varían en función de cada fiscalización.
Criterios de fiscalización	Mayor libertad de criterio para el auditor. Un criterio único para cada fiscalización.
Informes	Informes especiales de carácter ocasional. Estructura y contenido variables en función de los objetivos.
Equipo de fiscalización	Formación amplia y multidisciplinar.

En la realización de una fiscalización operativa deben cumplirse las normas que permitan asegurar la calidad de los procedimientos y el cumplimiento de los objetivos previstos. Por ello, las directrices incluidas en la presente Guía conjuntamente con las que se desprenden de las ISSAI-ES, 300, 3000 y 3100, son las normas que la Sindicatura deberá aplicar en las fiscalizaciones operativas que lleve a cabo.

1.2 Requisitos necesarios

Para garantizar al máximo la correcta realización de una fiscalización operativa, se deben cumplir los siguientes requisitos:

a) Definir el proceso de fiscalización.

En particular, se deberán determinar los objetivos de fiscalización, fijar los criterios de fiscalización pertinentes, establecer la cantidad y calidad adecuadas de la evidencia de fiscalización a obtener mediante la realización de las correspondientes pruebas, inferir los resultados, extraer conclusiones y emitir los informes correspondientes.

b) El uso y la combinación de las metodologías adecuadas para recabar un conjunto de datos.

En condiciones óptimas, se emplearán varias metodologías diferentes para recabar datos (consulta y análisis de bases de datos, examen de expedientes, entrevistas, análisis de procesos, encuestas, etc) y corroborar resultados de distintas fuentes, mejorando así la calidad y fiabilidad de la evidencia de fiscalización en la que se basa los resultados, conclusiones y recomendaciones de la fiscalización.

c) El planteamiento de los objetivos de fiscalización de los que se puedan extraer conclusiones.

Los objetivos deben ser realistas, su enunciado es de suma importancia y debe basarse en consideraciones racionales y objetivas. Si no se actúa con rigor en este campo puede resultar difícil obtener evidencias suficientes, pertinentes y fiables para verificar dichos objetivos.

Los objetivos de fiscalización pueden ser definidos en términos de preguntas que el desarrollo de la fiscalización debe responder para poder evaluar en términos de eficiencia, eficacia y economía el área o actividad que se está revisando.

Los objetivos de fiscalización deberán limitarse en número y mostrar con claridad el objeto de la fiscalización y los aspectos relativos a la gestión que se van a revisar.

En el anexo 1 se incluye un ejemplo de objetivos de fiscalización.

d) *El análisis y la gestión de los riesgos asociados a la elaboración del informe de fiscalización.*

Los riesgos inherentes a la elaboración de informes de fiscalización de calidad son de diversa índole, como las dificultades para obtener datos, la insuficiencia de personal con los conocimientos y formación adecuada y la falta de cooperación de la entidad auditada. El equipo de fiscalización podrá afrontar mejor los riesgos, y responder con eficacia a los problemas que puedan surgir, si prepara una estrategia de gestión de riesgos, la discute entre sus miembros y la utiliza como referencia en el curso de la fiscalización.

En todas las etapas de la fiscalización, el equipo deberá determinar los posibles riesgos, las posibilidades que se presenten, sus consecuencias y las formas de minimizarlos.

e) *La utilización de los instrumentos necesarios para facilitar la correcta realización de la fiscalización.*

La utilización de instrumentos adecuados contribuirá al desarrollo de un plan realista y facilitará el seguimiento y examen de los logros alcanzados respecto del plan de fiscalización.

El estudio preliminar de la etapa de planificación es el instrumento que permite recabar información y efectuar evaluaciones sobre la posible fiscalización, especialmente respecto de los riesgos para la buena gestión financiera, los posibles objetivos de fiscalización, los criterios de fiscalización, la evidencia que ha de obtenerse, las pruebas que han de realizarse y la metodología que hay que emplear.

f) *La obtención de evidencia suficiente, pertinente y válida para apoyar los resultados de la fiscalización.*

La evidencia obtenida mediante la realización de procedimientos de fiscalización debe proporcionar una base de juicio para formular las observaciones y conclusiones del informe. Para ello debe ser suficiente, pertinente y válida.

g) *El esquema de la estructura del informe desde la etapa de planificación.*

Diseñar el esquema de la estructura del informe de fiscalización en la etapa de planificación permitirá delimitar su propósito y favorecerá el logro de cambios positivos en la gestión.

Posteriormente, en el curso de la fiscalización, este esquema se irá actualizando incorporando la información necesaria.

El equipo de fiscalización tiene que evaluar desde el principio las posibilidades de obtener de su trabajo conclusiones y recomendaciones claras; de este modo, desde el inicio del trabajo tendrá que reflexionar sobre los mensajes que deberá transmitir a los destinatarios y sobre la manera de maximizar la utilidad y las repercusiones del informe.

h) *La transparencia (enfoque "sin sorpresas") respecto de la entidad auditada.*

Una comunicación directa con la entidad fiscalizada, lo antes posible, durante la etapa de planificación disminuye el riesgo de discrepancias en etapas posteriores de la fiscalización; la entidad puede así comprender el propósito de la fiscalización; los objetivos de fiscalización pueden contrastarse y los criterios y la metodología, ponerse en práctica.

Este primer contacto permitirá asimismo determinar desde el inicio si el objeto de la fiscalización es de hecho pertinente y auditable, además de crear un vínculo de diálogo constructivo que deberá mantenerse durante todas las etapas del proceso de fiscalización.

1.3 Tipología

Esta Guía contempla cuatro tipos de fiscalización operativa definidos en base a la información contenida en las fuentes consultadas:

1) *Fiscalización de economía y eficiencia.*

Implica evaluar si la entidad:

- Adquiere, mantiene y emplea los recursos humanos, técnicos y materiales de acuerdo con criterios de economía y eficiencia.
- Presenta ineficiencias y realiza prácticas antieconómicas identificando, en su caso, las causas que las han originado.
- Cumple la normativa y disposiciones legales relacionadas con la economía y eficiencia.

2) *Fiscalización de eficacia / fiscalización de programas.*

Se centra en determinar:

- Si se han alcanzado los resultados u objetivos establecidos por los responsables o por los órganos que autorizan los programas.
- La eficacia que presentan las organizaciones, programas, actividades o funciones.
- Si la entidad ha respetado las leyes y disposiciones normativas que regulan el programa.

Esta fiscalización proporciona una revisión sustantiva, de todas o de parte, de las operaciones de un departamento, entidad, servicio o programa.

Una variante de este tipo de fiscalización serían las *fiscalizaciones transversales o generales*, que se centran en las cuestiones que afectan a toda la administración o áreas funcionales de la misma, como, por ejemplo, la gestión de los recursos humanos (personal), en una serie de departamentos seleccionados o en la administración autonómica en conjunto.

3) *Fiscalización de sistemas y procedimientos.*

Consiste en realizar un análisis detallado de determinado procedimiento administrativo o procesos de gestión con el objetivo de proporcionar la descripción completa del mismo, descubrir las posibles deficiencias y proponer las medidas correctoras y mejoras necesarias de acuerdo con los principios generales de buena gestión. Se trataría de:

- Analizar el procedimiento administrativo y/o procesos de gestión utilizados actualmente por el órgano encargado de ejecutarlo en el ámbito de las competencias que tiene conferidas.
- Identificar los distintos riesgos e ineficacias existentes en los procesos de gestión auditados.
- Analizar las causas probables que originan las ineficiencias detectadas determinando si son imputables a los procedimientos utilizados o a la organización de los recursos disponibles.
- Determinar si el órgano gestor aplica de forma correcta las normas, disposiciones legales y principios generales relacionados con una buena gestión financiera.
- Identificar oportunidades de mejora.

Un tipo de fiscalizaciones de sistemas y procedimientos que cada vez adquiere más importancia son las **fiscalizaciones informáticas**, que pueden abarcar un amplio espectro de actuaciones relacionadas con la gestión de la seguridad, disponibilidad, fiabilidad y confidencialidad de los sistemas de información.

En estas fiscalizaciones, además de las normas aprobadas por la Sindicatura, se aplicarán las normas de auditoría internacionales generalmente aceptadas, particularmente las aprobadas por la Asociación para la Auditoría y el Control de los Sistemas de Información (ISACA) y tendrán como marcos de referencia de buena gestión de las tecnologías de la información y las comunicaciones, los generalmente aceptados, como COBIT, ITIL, ISO 27001, ISO 27002, entre otros.

4) *Fiscalizaciones de seguimiento.*

Informan sobre las acciones llevadas a cabo por los auditados en respuesta a las recomendaciones hechas en anteriores informes de la Sindicatura de Comptes.

Como se ha señalado anteriormente, en el **anexo 1** se muestran a modo orientativo una serie de objetivos que se pueden plantear en los trabajos de fiscalización operativa de acuerdo con el tipo de fiscalización que se realice.

2. Objetivos y alcance de la fiscalización operativa

2.1 Objetivos

El artículo 1 de la Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo, establece que la Sindicatura de Comptes es el órgano al que, con la máxima iniciativa y responsabilidad, corresponde el control externo económico y presupuestario de la actividad financiera del sector público valenciano.

El artículo 8.3 de esta Ley, señala entre los objetivos generales a verificar, los siguientes:

- “c) Evaluar si la gestión de los recursos humanos, materiales y de los fondos presupuestarios se ha desarrollado de forma económica y eficiente.*
- d) Evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos.”*

De la evaluación contemplada en estos dos apartados se encarga la fiscalización operativa, mediante la que la Sindicatura pretende:

- Contribuir a mejorar la gestión económico-administrativa del sector público valenciano en todos los niveles mediante la formulación de recomendaciones a los gestores en aquellos aspectos en los que las fiscalizaciones operativas pongan de manifiesto el potencial de mejoras.
- Divulgar los resultados de sus trabajos a través de la publicación de los informes pertinentes y oportunos.

Para obtener garantías razonables de la consecución del objetivo de buena gestión financiera, los entes que integran el sector público valenciano deben tener establecido un sistema de control interno adecuado.

La fiscalización operativa se encuadra en un marco de rendición de cuentas, en el que el sector público ha de responder de la administración de los fondos y debe facilitar información significativa y fiable para determinar cómo ha sido la gestión y para asumir su responsabilidad en ella a la luz de las expectativas acordadas.

Conviene destacar que, por sus propias características, los informes de fiscalización operativa pueden referirse a periodos de tiempo o ciclos más o menos amplios que el anual. Igualmente, la opinión expresada en los mismos puede ser más subjetiva, ya que el informe no se refiere directamente a las cuentas.

Por lo tanto, el auditor puede determinar que la importancia en cuanto a la naturaleza o al contexto se refiere, tiene más relevancia que su aspecto cuantitativo. En consecuencia, resulta imprescindible determinar de forma precisa y realista los objetivos y el alcance de la fiscalización operativa que se pretende realizar.

A la hora de establecer las prioridades, resultará de gran interés el resultado que surja del análisis previo para determinar las posibles áreas o actividades a fiscalizar (ver apartado 3 de esta Guía),

Este análisis debe tratar de identificar todas aquellas áreas o actividades que sean de interés, o bien presenten algún tipo de deficiencia, con el objeto de seleccionar aquellas que serán objeto de una fiscalización operativa en el marco del Plan de actuación anual de la Sindicatura.

Una fiscalización operativa no debe tener por objeto el examen simultáneo y exhaustivo de todos los aspectos de la economía, la eficiencia y la eficacia. Se deben examinar determinadas cuestiones relacionadas con estos principios o con una combinación de los mismos, basándose en los potenciales riesgos significativos que se hayan identificado. La aplicación de este criterio selectivo reduce el riesgo de que la fiscalización sea demasiado ambiciosa.

Las fiscalizaciones deben tener objetivos claros sobre los que se pueda concluir y deben ser compatibles con los planes de actuación de la Sindicatura. Por tanto, es necesario definir estos objetivos de fiscalización lo más concretamente posible a fin de evitar un trabajo de fiscalización innecesario e inútil.

2.2 Alcance

El alcance debe describir detalladamente las partes o servicios de la organización y/o programa que son objeto de la fiscalización y sobre las que se aplicarán las conclusiones, así como el período de tiempo que durará la fiscalización (ámbitos espacial y temporal).

Definir claramente el alcance permite la concentración de recursos y trabajos de fiscalización en determinadas áreas concretas que puedan tener un impacto significativo para la obtención del objetivo previsto.

Una cuestión básica, se refiere a la capacidad de los equipos de fiscalización para llevar a cabo la fiscalización de conformidad con las normas de fiscalización. Pueden darse varias situaciones que hagan que se decida no auditar un área particular, aunque sea significativa.

En el apartado siguiente de esta Guía, se muestran aquellos aspectos que se deben tener en consideración para determinar las posibles áreas o actividades a auditar.

3. Análisis previo para determinar las posibles áreas o actividades a auditar

Un factor clave de éxito de la auditoría operativa es la correcta elección del ente, programa o área sobre la que se va a desarrollar el trabajo. Difícilmente, se podrá realizar una fiscalización operativa eficiente y de calidad si no se ha seleccionado el ámbito de fiscalización de forma adecuada.

Éste es un proceso complejo que requiere un amplio conocimiento del sector público y un elevado juicio profesional, en el que se deben evaluar fundamentalmente la existencia de riesgos significativos, la utilidad del informe y la viabilidad de realizarlo.

Para ello, es necesario analizar las respuestas a las siguientes cuestiones:

a) ¿Se han detectado riesgos significativos?

La fiscalización basada en la gestión del riesgo implica identificar los principales riesgos que afectan a la eficiencia, eficacia y la economía de las entidades y evaluar la gestión de los mismos por parte de los responsables. Los riesgos pueden clasificarse en riesgos inherentes (los que pueden dificultar una buena gestión con independencia de lo bien gestionada que esté la entidad) y de control (la calidad de la gestión de la entidad).

b) ¿Será un informe útil?

La fiscalización normalmente se realizará sobre áreas con una elevada materialidad y/o impacto económico. También se considerarán informes útiles aquellos que tienen un elevado impacto social o abordan algún tipo de riesgo o identificado de carácter cualitativo que sea significativo. En este sentido, se pueden citar como ejemplos, la sanidad, la educación, y el medio ambiente, entre otros.

Las recomendaciones que surjan del trabajo realizado deben mejorar la gestión del ente auditado en los aspectos relacionados con la eficiencia y economía de sus recursos, así como deben ayudar a la consecución de los objetivos fijados y al logro de los resultados previstos de una manera más óptima.

c) ¿Es viable su realización?

Tan importante como el resto de criterios de selección es la viabilidad de realizar la auditoría de forma eficiente y eficaz. En este apartado se debe tener en consideración la disponibilidad de un equipo de fiscalización con experiencia y conocimientos suficientes, la necesidad, en su caso, de colaboración de expertos independientes, y la existencia de información adecuada tanto proveniente de la entidad auditada como la proporcionada por terceros (por ejemplo, la información estadística oficial). Así mismo, es imprescindible la cooperación y colaboración de la entidad auditada.

Este primer paso se plasmará/consistirá en la realización de unos análisis, no muy amplios, que permitan revisar, comparar y evaluar los datos disponibles con la finalidad de detectar los riesgos y áreas objeto de especial atención y así, obtener como resultado un catálogo de entidades fiscalizables.

En este sentido, se ha incluido en el **anexo 2** un modelo de evaluación de áreas o actividades susceptibles de ser fiscalizadas con criterios de fiscalización operativa.

En dicho modelo de evaluación, se cuantifica la materialidad, el impacto social, el análisis del riesgo y la viabilidad, de forma que permita otorgar una puntuación a cada una de las posibles áreas o actividades a fiscalizar que determinará un orden de preferencia.

Este modelo de evaluación, junto con otras consideraciones, en su caso, debe servir al Consell de la Sindicatura para decidir las áreas o actividades a incluir en el Plan de actuación anual sobre las que se realizará una fiscalización operativa.

4. Etapas de la fiscalización operativa

La realización de las fiscalizaciones operativas o de economía, eficiencia y eficacia, se lleva a cabo en cuatro etapas:

- Etapa 1: Planificación
- Etapa 2: Ejecución
- Etapa 3: Elaboración del informe
- Etapa 4: Seguimiento de las recomendaciones

Aunque en los apartados siguientes de esta Guía se tratará de forma detallada el desarrollo concreto de cada una de estas etapas, se resumen a continuación las características principales de las mismas.

a) Etapa de planificación

La variedad de las fiscalizaciones operativas requiere, en particular, una buena planificación. Ello contribuye a determinar si la fiscalización es de utilidad y realizable, a fijar objetivos razonables, a definir un enfoque realista y sólido y a prever los recursos necesarios. Si la fiscalización carece de una planificación adecuada, se corre el riesgo de que los trabajos subsiguientes no resulten eficientes o eficaces.

La planificación de una fiscalización operativa, como la de cualquier otra, debe dar respuesta a las siguientes preguntas:

- ¿Qué se va auditar (área/entidad, objetivos, alcance)?
- ¿Qué riesgo presenta en función de la evaluación del control interno?
- ¿Con qué medios se va contar y cuáles serán los procedimientos de fiscalización?
- ¿Qué duración va a tener?
- ¿Dónde se realizará?
- ¿Cuál será la estructura del informe?

Una vez seleccionada el área o actividad a auditar, de acuerdo con lo descrito en el apartado 3 anterior, se inicia la etapa de planificación.

La planificación conlleva dos etapas principales:

i Estudio preliminar.

Permite sopesar los riesgos significativos para la buena gestión, delimitar los objetivos, los enfoques y la metodología de fiscalización, así como determinar si la fiscalización es viable y útil.

Para ello se debe obtener información sobre el área o actividad que será objeto de revisión para su análisis preliminar con el fin de establecer los objetivos de la fiscalización, determinar los recursos necesarios para su realización y fijar el calendario de trabajo.

El alcance del estudio preliminar requerido variará de manera considerable, en función de los conocimientos previos del equipo de fiscalización respecto del ámbito auditado, pero debe permitir perfilar la fiscalización.

En esta etapa, el trabajo que se efectuará no será muy exhaustivo y la amplitud del mismo dependerá del tamaño y complejidad que presente el área o actividad a auditar. Para su realización se suelen aplicar técnicas de revisión analítica que permiten evaluar los datos disponibles. La realización de este estudio debe permitir detectar los posibles riesgos y áreas que deben ser objeto de especial atención.

Al final de esta etapa se debe elaborar un *informe del estudio preliminar*, que se debe contrastar con la entidad auditada. Hasta que no se resuelvan todos los problemas que puedan surgir respecto a intenciones, enfoque de la fiscalización, etc., no se debe pasar a la elaboración del plan de fiscalización.

En caso que este estudio preliminar ponga de manifiesto la no viabilidad de la fiscalización, se comunicará esta circunstancia al síndico responsable.

ii Plan de fiscalización.

Se elaborará una vez se haya determinado que la realización de la fiscalización operativa es viable y útil. Este plan define los trabajos de fiscalización que deben realizarse, es decir, el alcance, el objetivo y la metodología de la fiscalización, los recursos necesarios y las etapas clave que deben lograrse.

El plan de fiscalización se plasmará en la memoria de planificación que será aprobada por el síndico responsable.

Deberá incluir, como anexos, un plan de realización de pruebas y obtención de evidencia, que muestre cómo se obtendrá la evidencia necesaria para verificar los objetivos de fiscalización y un esbozo de los programas de trabajo, que fijen los procedimientos requeridos para la recogida y el análisis de la información que permita al equipo de fiscalización llegar a conclusiones válidas.

Los objetivos de fiscalización son normalmente definidos en términos de preguntas que el desarrollo de la fiscalización debe responder para poder evaluar en términos de eficiencia, eficacia y economía el área o actividad que se está revisando.

El **anexo 3** contiene un modelo orientativo sobre un plan de realización de pruebas y obtención de evidencia.

La etapa de planificación, a diferencia de lo que ocurre en el caso de las fiscalizaciones financieras, consume un porcentaje importante del presupuesto de tiempo total estimado para llevar a cabo la fiscalización operativa. Este porcentaje se estima que puede oscilar entre el 35% y el 40%.

No se debe pasar a la etapa de ejecución, sin obtener una validación del trabajo realizado hasta el momento. Por ejemplo, la adopción de un criterio erróneo en esta etapa inicial podría echar a perder el trabajo realizado en etapas sucesivas.

La planificación debe ser lo suficientemente flexible para que el equipo de fiscalización pueda beneficiarse de los distintos puntos de vista obtenidos durante el curso de la fiscalización. Los métodos escogidos deben ser aquellos que permitan obtener los datos de manera eficaz y eficiente. Los procedimientos de fiscalización operativa no deben estar excesivamente normalizados. Un excesivo nivel de detalle puede afectar a la flexibilidad, al juicio profesional y a los altos niveles de capacitación analítica requeridos en una fiscalización operativa.

Estos aspectos se desarrollan con más detalle en el apartado 5 de esta Guía, Etapa de planificación.

b) Etapa de ejecución

Esta etapa comienza una vez aprobado el plan de fiscalización (recogido en la memoria de planificación), y se prolonga hasta que se inicie la elaboración del informe. Así, durante esta etapa se procede a la ejecución de los procedimientos de fiscalización destinados a recabar y analizar información, contrastar los hechos con los criterios de fiscalización determinados de forma previa, y realizar la evaluación y análisis de los resultados obtenidos con el objetivo de obtener unas conclusiones sobre la gestión realizada.

La ejecución ha de ajustarse a la planificación de la fiscalización. Deberá seguirse el plan, siempre que sea posible, tanto en los trabajos que es preciso realizar, como en los medios personales empleados, los plazos y la calidad del trabajo.

No obstante, si durante la etapa de ejecución se producen cambios significativos en las circunstancias o hechos nuevos, tal como se indica en el punto 5.2 de esta Guía, se deberá dejar constancia de los mismos mediante una memoria de planificación complementaria.

Existen tres fuentes de información en el contexto de las fiscalizaciones operativas: las generadas directamente por los auditores (mediante entrevistas, encuestas, observación o inspección directa), las aportadas por la entidad auditada (información procedente de sus bases de datos, documentación emitida, expedientes, etc.) y la proporcionada por terceros (por ejemplo, la información estadística oficial).

Por lo tanto, durante esta etapa se llevarán a cabo los procedimientos de fiscalización para obtener y analizar los datos, se contrastarán las evidencias así obtenidas ("*qué es*") con los criterios de fiscalización determinados previamente ("*qué debería ser*"), para llegar a las observaciones de fiscalización, determinando las causas y los efectos de las mismas.

Como consecuencia de lo anterior, se procederá a elaborar las conclusiones preliminares o iniciales. Estas conclusiones se comentarán con la entidad auditada. Las mencionadas conclusiones iniciales junto con los comentarios de la entidad proporcionan el material de base para elaborar las observaciones del informe.

La etapa de ejecución puede absorber entre un 30% y 35% del presupuesto de tiempo estimado total para la realización de la fiscalización operativa.

Todos los aspectos mencionados en los párrafos anteriores referidos a esta etapa de la fiscalización, se desarrollan con más detalle en el apartado 6 de esta Guía, Etapa de ejecución.

c) Etapa de elaboración del informe

Esta etapa supone la finalización del proceso de la fiscalización operativa. Tiene por objeto recoger por escrito los resultados y conclusiones más relevantes que se han obtenido durante el proceso de realización o ejecución de la fiscalización. Una fiscalización planificada y realizada de forma adecuada es la base de un buen informe.

De acuerdo con las normas de fiscalización, válidas igualmente para la fiscalización operativa, recogidas en el Manual de fiscalización de la Sindicatura de Comptes, los informes deberán ser objetivos, completos, claros, convincentes, pertinentes, exactos, constructivos y concisos.

Los informes emitidos por la Sindicatura deben ser interesantes, fáciles de leer y tienen que transmitir una imagen positiva de los trabajos de la Institución. Pese a que su naturaleza técnica resulta inevitable, es más probable que el lector ocasional se sienta incitado a proseguir su lectura si el informe es accesible.

De igual forma, unos diagramas, gráficos, datos e ilustraciones cuidadosamente seleccionados pueden mejorar la presentación de un informe y ayudar al lector a comprender el contexto y las observaciones efectuadas.

El diseño del informe debe comenzar a realizarse en la misma etapa de planificación de la fiscalización. En esta etapa, el auditor ya debe tener una idea de la estructura y contenido del mismo en virtud de los objetivos de fiscalización fijados y las conclusiones previstas. Este esquema del informe, deberá revisarse periódicamente durante la fiscalización.

Aunque no se puede hablar de un modelo único de informe, sí que es conveniente fijar o delimitar una estructura general normalizada, que podría contar con las siguientes secciones principales, utilizando los epígrafes y subepígrafes apropiados:

- Resumen general-conclusiones
- Introducción
- Objetivos y alcance de la fiscalización
- Aspectos generales / Observaciones
- Recomendaciones

Todos los aspectos mencionados en los párrafos anteriores referidos a esta etapa de la fiscalización, se desarrollan con más detalle en el apartado 7 de esta Guía, Etapa de elaboración del informe.

5. Planificación

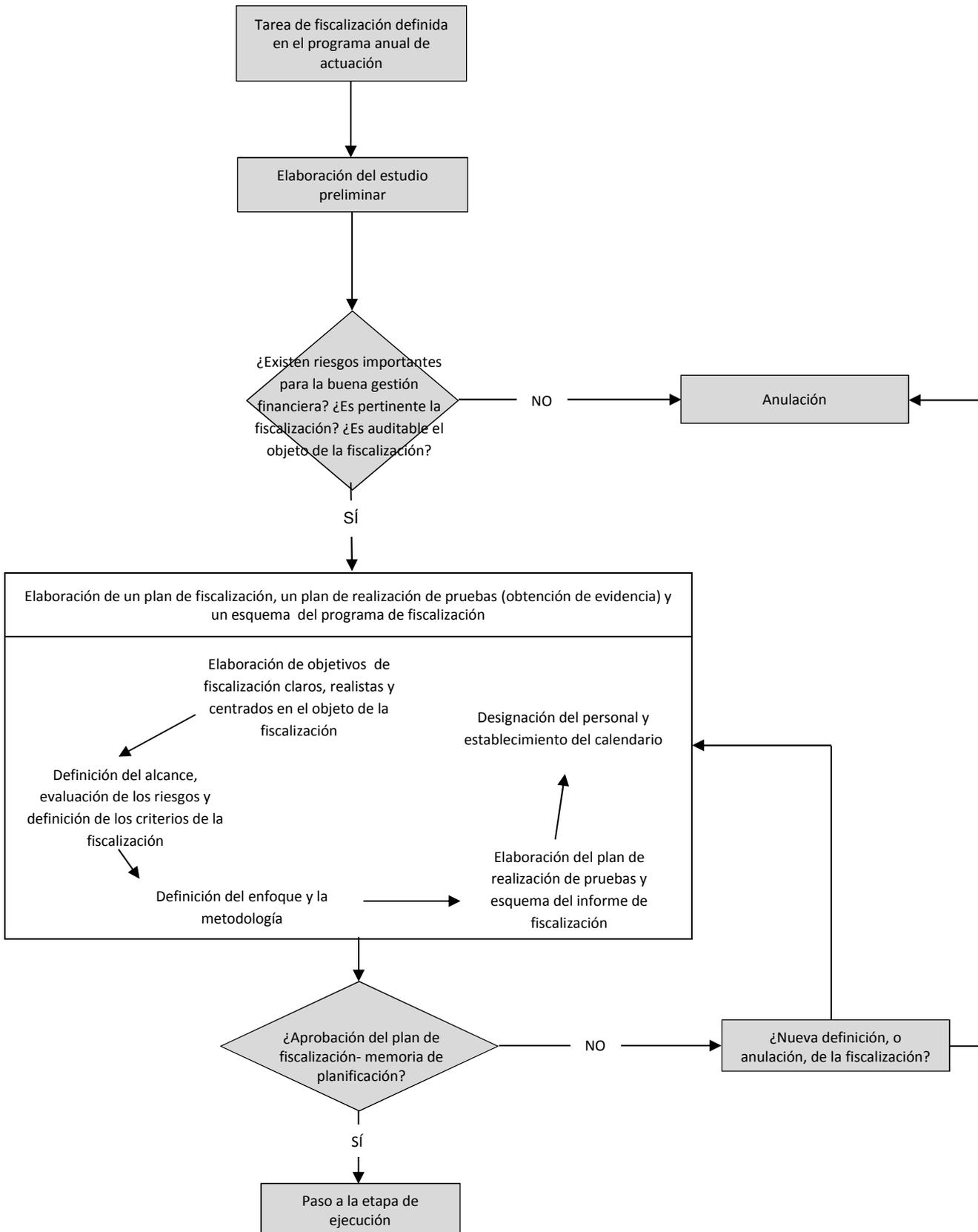
Como se ha comentado en el apartado 4 anterior, las fiscalizaciones operativas requieren una buena planificación. Ello contribuye a determinar si la fiscalización es de utilidad y realizable, fijar objetivos razonables, definir un enfoque realista y sólido y prever los recursos necesarios.

La etapa de planificación consume un porcentaje importante del presupuesto de tiempo total estimado para llevar a cabo la fiscalización operativa. Este porcentaje se estima que puede oscilar entre el 35% y el 40%.

La planificación conlleva dos etapas principales: El estudio preliminar y el plan de fiscalización-memoria de planificación, que se describen en los apartados 5.1 y 5.2.

El diagrama siguiente presenta la etapa de planificación de la fiscalización desde el estudio preliminar hasta la aprobación del plan de fiscalización.

ETAPA DE PLANIFICACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN



5.1 Estudio preliminar**5.1.1 Objetivos y alcance del estudio**

El objetivo principal del estudio preliminar es evaluar si la fiscalización es útil y viable y, en este caso, proporcionar la base para una planificación detallada de la misma, que se concretará en el plan de fiscalización.

Para ello, se debe obtener información sobre el área o actividad que será objeto de control para su análisis preliminar, con el fin de establecer los objetivos de la fiscalización, determinar los recursos necesarios para su realización y fijar el calendario de trabajo.

Hay que señalar que la elaboración del estudio preliminar no implica la realización de la fiscalización, tal como se muestra en el diagrama anterior.

El alcance del estudio preliminar variará en función de los conocimientos previos que del ámbito auditado tenga el equipo de fiscalización. En cualquier caso, el alcance debe ser el necesario para poder perfilar la fiscalización.

En esta etapa, el trabajo que se efectuará no será muy exhaustivo y la amplitud del mismo dependerá del tamaño y complejidad que presente el área o actividad a auditar. Para su realización se suelen aplicar técnicas de revisión analítica que permiten evaluar los datos disponibles. La realización de este estudio debe permitir detectar los posibles riesgos y áreas que deben ser objeto de especial atención.

Por tanto se necesita, en primer lugar, adquirir un conocimiento actualizado del ámbito de la fiscalización, tal como se señala en el apartado siguiente.

5.1.2 Recopilación y análisis inicial de información

De forma previa al inicio de la planificación detallada, el equipo de fiscalización debe adquirir un conocimiento actualizado y global que le permita entender la materia a auditar. De otra forma, se podrían obtener conclusiones erróneas en la realización del trabajo.

El equipo de fiscalización deberá adquirir información actualizada de las siguientes áreas:

- Legislación aplicable.
- Entorno en que opera el área o actividad seleccionada.
- Personal clave.
- Información económico-presupuestaria.
- Beneficiarios de los servicios que presta.
- Organización.
- Principales sistemas de control.
- Resultados esperados del ejercicio de la actividad. Objetivos cuantificados e indicadores.
- Obligación de rendición de cuentas.
- Informes de fiscalización que, en su caso, se hayan emitido con anterioridad.

Existe una variedad de técnicas de recogida de información. A continuación se detallan algunas:

- Entrevistas con los responsables de la entidad auditada.
- Revisión de documentación de la entidad relacionada con la fiscalización a realizar.
- Análisis de los informes de eficacia, eficiencia y economía y, en general, de los informes de gestión disponibles de la entidad.
- Revisión de la página web de la entidad.
- Revisar los principales procesos de gestión de la entidad y los procedimientos de control.
- Evaluación de los riesgos inherentes que afectan a la entidad y de los riesgos de control.
- Análisis de las relaciones entre recursos y resultados.

- Consultar con expertos en la materia, así como con organismos oficiales, tales como observatorios. A modo de ejemplo, en materia de sanidad se puede citar el Observatorio Europeo de sistemas y políticas de salud o el SNS (sistema nacional de salud) que anualmente presenta estadísticas por comunidades autónomas.
- Estudios y fiscalizaciones realizados por otros.

El tiempo invertido en adquirir una visión global y actualizada del objeto de la fiscalización redundará en una fiscalización más eficiente. No obstante, hay que tener muy presente que no existe un enfoque único que permita asegurar tomar las decisiones adecuadas en este punto del trabajo, aunque si se puede afirmar que es clave el proceso de entender la materia a auditar, la involucración de los miembros más expertos del equipo de fiscalización y que se requiere un elevado grado de juicio profesional.

5.1.3 Reunión inicial con el personal clave del área o actividad a auditar

Es importante desde un primer momento obtener la colaboración del personal del área o actividad a auditar. Por ello, es esencial el encuentro inicial en el que se deberá explicar adecuadamente en qué va a consistir la fiscalización que va a llevar a cabo la Sindicatura y que su finalidad no es otra que ayudar a mejorar la gestión.

En este encuentro deberán participar, al menos, el coordinador y personal responsable del área o actividad a auditar, así como el auditor y el técnico de fiscalización responsables de la fiscalización.

Para esta reunión inicial el equipo de fiscalización ya deberá disponer de información sobre la entidad, de acuerdo con lo descrito en el punto 5.1.2 anterior. Por lo que no se contemplará, en principio, que se prepare por parte de la entidad documentación adicional.

Durante el transcurso del encuentro y una vez explicado el objetivo de la fiscalización se deben concretar aspectos relativos a la fiscalización, tales como: procedimientos que utiliza la entidad en el desarrollo de sus actividades, objetivos e indicadores que permitan su medición, organigrama actualizado, riesgos potenciales, fuentes de información externas, contratos y/o convenios con terceros, etcétera.

Un aspecto fundamental de las fiscalizaciones operativas es el de mantener una transparencia total y un diálogo permanente con el personal del ente auditado durante todas las etapas de la fiscalización, con objeto de mantenerlo informado sobre el desarrollo de la misma y obtener su colaboración cuando sea necesario.

5.1.4 Propuesta inicial de los posibles objetivos y alcance (ámbito de actuación, periodo, duración, ámbito geográfico, etc.) de la fiscalización a realizar

En el caso de las fiscalizaciones operativas hay que establecer o definir unos objetivos a los que la fiscalización deberá dar respuesta. El análisis de riesgos mencionado en 5.1.5 contribuirá a definir tanto los posibles objetivos como el alcance de la fiscalización.

En esta etapa del estudio preliminar, podrán sopesarse diversos objetivos de fiscalización. El equipo de fiscalización entrevistará a las personas con un conocimiento especial del tema en cuestión y analizará la pertinente documentación existente al respecto. Es importante generar el máximo de ideas respecto de los posibles objetivos de fiscalización. Probablemente ésta sea la parte más difícil del estudio preliminar, así como la más importante, ya que repercutirá en el trabajo de fiscalización y en el informe.

El equipo de fiscalización deberá definir entonces cuáles de estos objetivos pueden tener respuesta y merece la pena, por tanto, plantear. Ello se realizará analizando si los objetivos definidos son auditables, es decir, si existen criterios de fiscalización o pueden definirse, si existen pruebas para verificarlos o pueden crearse y si son susceptibles de realización por el equipo de fiscalización.

El estudio preliminar deberá tener en cuenta también, de manera general, el alcance probable de la fiscalización, en lo que se refiere a las actividades, al período o a los períodos de tiempo, a la situación geográfica, en su caso, del objeto de la fiscalización y al impacto potencial para los distintos interesados.

En los apartados 5.2.2 y 5.2.3 se desarrollan los aspectos relativos a los objetivos y alcance de la fiscalización que formarán parte del contenido del plan de fiscalización.

5.1.5 Identificación y evaluación de los riesgos relacionados con el área o actividad auditada. Materialidad.

Una herramienta importante que debe ser utilizada en todas las etapas de la planificación es la evaluación de los riesgos. La evaluación de los riesgos permite identificar aquellas áreas de riesgo sobre las que se deben desarrollar procedimientos de fiscalización para reducir éste a un nivel adecuado.

La metodología de evaluación del riesgo se encuentra desarrollada para la fiscalización financiera en las Normas Técnicas de los ICEX y en el Manual de fiscalización de esta Sindicatura, en las secciones 1310 y siguientes.

Esta metodología es plenamente aplicable a la fiscalización operativa con las adaptaciones necesarias por los objetivos particulares de ésta: la eficiencia, la economía y la eficacia. En el apartado 5.2.4, se expone brevemente esta metodología.

Una vez realizado el análisis de riesgo preliminar, se incluirá una propuesta de las áreas de riesgo sobre las que se deberá realizar procedimientos de fiscalización.

Se debe considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de fiscalización. Se deben tener en cuenta no solo los aspectos financieros, sino también los aspectos sociales y de oportunidad de la materia fiscalizada.

La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de un tema en el contexto en el que está siendo considerado. Debe tenerse en cuenta si las deficiencias halladas en un área determinada pueden influir en otras actividades dentro de la entidad fiscalizada. Un asunto se estimará material cuando sea considerado de particular importancia y cuando las propuestas de mejora tengan una relevancia significativa.

En la fiscalización operativa, la materialidad en valor monetario puede ser, aunque no necesariamente, una preocupación primordial. Al definir la materialidad, debemos considerar también lo que es socialmente significativo, y tener en cuenta que esta apreciación puede variar con el tiempo.

La materialidad afecta a todos los aspectos de las fiscalizaciones operativas, tales como la selección de los temas, la definición de los criterios, la evaluación de la evidencia y la documentación y la gestión de los riesgos de emitir conclusiones de poca relevancia.

5.1.6 Propuesta y evaluación inicial de los posibles criterios de fiscalización y sus fuentes

En las fiscalizaciones operativas la definición de los criterios de fiscalización que se utilizarán es una parte fundamental en el desarrollo de las mismas.

El equipo de fiscalización necesita contar con unos instrumentos de medida o evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de los diversos aspectos que constituyen el objeto de la fiscalización operativa. Los instrumentos utilizados para estos propósitos se denominan criterios de fiscalización.

Estos criterios se consideran los estándares (*qué o cómo debería ser*) que se compararán con la situación existente (*qué o cómo es*) en la entidad auditada. Esta comparación permitirá obtener resultados sobre la economía, eficiencia y eficacia que soportarán las correspondientes conclusiones y recomendaciones.

En la fiscalización financiera ya existen unos principios de contabilidad generalmente aceptados que sirven de referencia al auditor. Sin embargo, en las fiscalizaciones operativas estos criterios de referencia para medir o evaluar las diversas situaciones que se encuentren los tiene que buscar el auditor, acudiendo para ello a diversas fuentes, dado que frecuentemente los gestores no los tienen establecidos.

Estos criterios de fiscalización deben ser contrastados con los responsables del área o actividad fiscalizada para comprobar su idoneidad y aceptación. En ningún caso podrá realizarse una fiscalización recurriendo a criterios que puedan conducir a unos resultados sesgados o engañosos.

En el apartado 5.2.5, se desarrollan los aspectos relativos a estos criterios de fiscalización que formarán parte del contenido del plan de fiscalización.

5.1.7 Propuesta del enfoque y la metodología a utilizar para llevar a cabo la fiscalización. Naturaleza de las pruebas a realizar y obtención de evidencia

Una vez propuestos los objetivos, el alcance y los criterios de fiscalización, el equipo de fiscalización debe diseñar el enfoque de fiscalización que permita obtener los resultados más útiles para los destinatarios del informe de la forma más eficiente posible.

Las fiscalizaciones deben intentar aportar valor añadido. Para ello es necesario un enfoque que identifique, si es posible, el efecto de las conclusiones del trabajo realizado. De esta forma, los informes de fiscalización serán útiles y tendrán repercusión evitando que tras la realización de la fiscalización, no se pueda responder a la pregunta *¿y ahora qué?*, es decir, no se hayan obtenido conclusiones para incluir en el informe.

Se pueden establecer dos tipos de enfoque de fiscalización, que se desarrollan en el apartado 5.2.6. Estos son:

- Enfoque basado directamente en los resultados obtenidos por la entidad en relación con la eficacia, la eficiencia y la economía.
- Enfoque basado en los sistemas de control establecidos por la entidad para asegurar la consecución de sus objetivos de eficacia, eficiencia y economía.

El enfoque basado en los sistemas de control presenta desventajas (en organizaciones complejas puede requerir una inversión de tiempo muy elevada en el análisis de los procesos clave) respecto del enfoque basado en los resultados, por tanto, se recomienda siempre que sea posible aplicar éste.

En el desarrollo de estos enfoques tan diversos se pone de manifiesto la variedad y complejidad de la fiscalización operativa. No obstante, en ambos enfoques las pruebas de fiscalización consistirán en revisar una muestra de transacciones y su documentación soporte.

Con el propósito de poder concluir sobre cada objetivo de fiscalización, se deberá obtener evidencia suficiente, pertinente y válida mediante la realización de pruebas de fiscalización. A modo orientativo se puede complementar el **anexo 3** que será desarrollado en los programas de trabajo.

5.1.8 Resumen de las primeras deficiencias y/o debilidades detectadas

La revisión y análisis de la información detallada en el apartado 5.1.2, permitirá detectar defectos de información que podrían constituir limitaciones al alcance del trabajo y que pueden ser directamente incluidas en el informe cuando las mismas sean significativas para los objetivos de fiscalización establecidos.

Del análisis inicial de la información del estudio preliminar, también se podrán identificar debilidades que constituirán áreas de riesgo sobre las que se deberán desarrollar pruebas específicas en los programas de trabajo para reducir el riesgo a niveles adecuados o bien incluirse en el informe cuando superen el nivel de importancia relativa.

5.1.9 Propuesta de calendario y presupuesto de tiempo para llevar a cabo la fiscalización

El estudio preliminar debe contemplar una estimación del calendario previsto para la realización de la fiscalización operativa. Así mismo, deberán determinarse los integrantes del equipo de fiscalización y el tiempo asignado a cada uno de ellos.

Al realizar esta estimación, hay que tener en cuenta que son varios los factores que intervienen en la realización de una fiscalización operativa, tales como el tamaño y complejidad del área o actividad a auditar, los cambios que puede experimentar, el grado de implantación de controles para medir y /o evaluar su actividad, y también como es obvio, los recursos que para la realización de estas fiscalizaciones disponga la Sindicatura.

Adicionalmente a lo anterior, el ámbito temporal de estas fiscalizaciones no tiene por qué coincidir con el ejercicio económico de la organización auditada, lo que podrá suponer que, en algunos casos, la realización de la fiscalización tenga una duración que exceda al Plan de actuación anual de la Sindicatura.

5.1.10 Elaboración del informe del estudio preliminar

El resultado del trabajo realizado durante el estudio preliminar se documentará en el informe del estudio preliminar. Este documento debe ser para el equipo de fiscalización una guía clara para llevar a cabo la fiscalización operativa de forma eficaz y eficiente.

Este informe debe incluir referencias a los análisis más relevantes realizados, así como detallar la información utilizada que deberá archivar adecuadamente en los papeles de trabajo o en los archivos permanentes, según proceda. El contenido del informe deberá ser al menos, el siguiente:

- Propuesta de objetivos de fiscalización.
- Descripción de la entidad: régimen jurídico, sus competencias, beneficiarios, principales cifras financieras, objetivos de la entidad, cuantificación de los mismos, informes de gestión, manuales de

procedimientos, organización, y cualesquiera otras características tanto del entorno de la entidad auditada, como internas que se consideren relevantes en relación con la fiscalización a desarrollar.

- Propuesta de alcance.
- Propuesta de los criterios de fiscalización y sus fuentes.
- Descripción general del enfoque y de la metodología de fiscalización.
- Primeras deficiencias de información detectadas: posibles limitaciones al alcance. Otras debilidades significativas.
- Propuesta de calendario de la fiscalización.
- Propuesta de estructura del informe
- Posible declaración sobre la viabilidad de la fiscalización.

5.1.11 Revisión del informe con personal clave del área o actividad auditada

El informe del estudio preliminar debe ser comentado con personal clave del área o actividad auditada. El objetivo principal que se pretende conseguir es detectar posibles errores de enfoque y/o discrepancias en cuanto a objetivos y criterios de fiscalización que van a ser utilizados durante el proceso de ejecución de la fiscalización. Así mismo, esta revisión puede aportar datos adicionales que sean útiles para la fiscalización que se pretende realizar.

Esta revisión del informe preliminar es un procedimiento obligatorio en esta etapa, y debe quedar suficientemente documentado en los papeles de trabajo elaborados al efecto.

5.1.12 Fin del estudio preliminar

Una vez que se han cubierto todos los pasos anteriores y se ha considerado que la fiscalización operativa es viable y útil se pasará a la etapa de elaboración del plan de fiscalización, que se describe en el apartado 5.2.

En relación con lo comentado en el párrafo anterior y para asegurarse que se dispone de una base suficiente para llevar a cabo la fiscalización operativa, podrán formularse las cuestiones que se señalan en el **anexo 4**. Si las respuestas a dichas cuestiones son satisfactorias, ello contribuirá a garantizar que la fiscalización se realice de forma adecuada.

En el caso que este estudio preliminar ponga de manifiesto la no viabilidad de la fiscalización, se comunicará esta circunstancia al síndico responsable, para su traslado al Consejo de la Sindicatura.

5.2 Plan de fiscalización – memoria de planificación

Una vez se ha determinado que la fiscalización va a realizarse, hay que elaborar el plan de fiscalización en función de los objetivos de la misma.

De acuerdo con las normas de fiscalización de aplicación, el plan de fiscalización deberá documentarse en la memoria de planificación con el contenido que se indica en los apartados siguientes.

La memoria de planificación cuya elaboración es responsabilidad del auditor a cargo de la fiscalización, y en la que colabora el equipo de fiscalización encargado, debe ser aprobada por el síndico responsable del trabajo.

Si durante la ejecución de la fiscalización se produjeran cambios significativos en el trabajo a desarrollar, se deberá dejar constancia adecuada de los mismos mediante una memoria complementaria, que será igualmente remitida al síndico responsable para su aprobación.

5.2.1 Propósito y contenido

El plan define los trabajos de fiscalización que deben realizarse, es decir, el alcance, los objetivos y la metodología de la fiscalización, los recursos necesarios y el calendario previsto de realización.

El plan debe contemplar básicamente los siguientes aspectos:

- Definición de los objetivos de fiscalización.
- Descripción de la entidad (de acuerdo con lo expuesto en 5.1.10).
- Alcance de la fiscalización.

- Evaluación de los riesgos.
- Criterios de fiscalización que se utilizarán y sus fuentes.
- Enfoque y metodología que se empleará. Identificación del personal clave de la entidad auditada.
- Programas de trabajo: pruebas a realizar y obtención de evidencia.
- Equipo de trabajo, presupuesto de tiempo y calendario.
- Estructura del informe a emitir. Posibles conclusiones y recomendaciones.

5.2.2 Definición de los objetivos de fiscalización

Como se señala en el apartado 5.1.4 de esta Guía, el estudio preliminar ya contempla una propuesta inicial de los posibles objetivos de fiscalización.

En el plan de fiscalización se necesita concretar y desarrollar estos objetivos a partir de los resultados del estudio preliminar.

El enunciado de los objetivos es de suma importancia y debe basarse en consideraciones racionales y objetivas. Si no se actúa con rigor en este campo puede resultar difícil obtener evidencias suficientes, pertinentes y fiables para verificar dichos objetivos.

Los objetivos de fiscalización son normalmente definidos en términos de preguntas que el desarrollo de la fiscalización debe responder para poder evaluar en términos de eficiencia, eficacia y economía el área o actividad que se está revisando.

En este sentido, los objetivos de fiscalización deben estar debidamente razonados y claramente definidos, de forma que permitan al equipo de fiscalización concluir acerca de cada uno de ellos al término del proceso de la fiscalización. Esto debe ser así para evitar trabajos innecesarios. De acuerdo con los objetivos definidos, se diseñarán las pruebas correspondientes que permitan obtener evidencia suficiente, pertinente y válida (ver apartado 5.2.7).

Los objetivos de fiscalización deberán limitarse en número y reflejar con claridad el objeto de la fiscalización y los aspectos relativos a la gestión que se van a revisar.

Cada objetivo puede a su vez dividirse en subobjetivos para poder definir mejor las comprobaciones que deben realizarse mediante las pruebas de fiscalización. De esta forma, el trabajo a realizar estará mejor estructurado y contribuirá a definir un esquema lógico ordenado en aras a lograr la verificación de un determinado objetivo de fiscalización.

En el **anexo 1** se señala a modo de ejemplo orientativo la definición de unos objetivos de fiscalización.

5.2.3 Alcance de la fiscalización (ámbito de actuación, periodo, duración, ámbito geográfico, etc.)

El alcance de la fiscalización operativa a realizar debe ser claro y debe fijar la extensión, duración y naturaleza de la misma.

Dado que no es práctico ni eficiente cubrir todos los aspectos posibles en una sola fiscalización, es preciso restringir el carácter, alcance y el calendario de los procedimientos a aplicar a un número limitado de cuestiones significativas.

Estas cuestiones estarán relacionadas con los objetivos de fiscalización y podrán llevarse a cabo con los recursos y experiencia del equipo de fiscalización y serán esenciales para obtener los resultados pretendidos con la realización de la fiscalización.

El trabajo llevado a cabo durante el estudio preliminar permitirá delimitar claramente todos los parámetros antes citados relacionados con el alcance.

5.2.4 Evaluación de los riesgos relacionados con el área o actividad auditada

El riesgo es definido como la probabilidad de que un hecho afecte adversamente a la entidad, como por ejemplo, la falta de suficientes dotaciones presupuestarias o un aumento de los beneficiarios de sus políticas, como sucede en la actualidad, por ejemplo, con los servicios relacionados con el empleo.

La evaluación del riesgo requiere que el equipo de fiscalización responda a las siguientes cuestiones en relación con el objetivo u objetivos de la fiscalización que está realizando:

- ¿Qué problemas pueden surgir? ¿Qué puede ir mal?
- ¿Cuál es la probabilidad de que surjan estos problemas?
- ¿Cuáles son las consecuencias que pueden provocar estos problemas?
- ¿Puede ser el riesgo controlado o minimizado?

Se pueden distinguir dos tipos de riesgo, el riesgo inherente y el riesgo de control.

El riesgo inherente es la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

El riesgo de control es el riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra relevación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad

El riesgo inherente será evaluado siguiendo la metodología establecida en la sección 1315 del Manual de fiscalización, con las siguientes adaptaciones:

- *Entidad y entorno.*

¿Existen factores de alto riesgo en la entidad y su entorno (por ejemplo, un entorno de control débil, fuertes restricciones presupuestarias) que afectarían a la calidad y cantidad de los servicios prestados por la entidad?
- *Factores externos.*

¿Existen factores externos de alto riesgo tales como un aumento de los posibles beneficiarios de los servicios que se presta, como por ejemplo, en la actualidad asuntos sociales, servicios relacionados con el empleo?
- *Complejidad de los cálculos.*

¿Los objetivos de economía, eficiencia y eficacia establecidos por la entidad son claros y completos? ¿Se obtienen de cálculos sencillos a partir de información fiable?
- *Grado de subjetividad requerida y de estimaciones realizadas.*

¿Los objetivos de economía, eficiencia y eficacia dependen de juicios de valor o estimaciones?
- *Competencia del personal de la entidad.*

¿El personal responsable de la preparación de los informes de cumplimiento de los resultados de la entidad tiene la adecuada experiencia y supervisión?
- *Incidencias de años anteriores.*

¿Las incidencias observadas en informes previos o en informes de fiscalización interna eran significativas?

Estos epígrafes se incluirán en las columnas de una matriz mientras que en las filas se incluirán los objetivos, desglosados al nivel necesario que permita concluir sobre los mismos.

La valoración de los factores de riesgo se realizará siguiendo el resto de instrucciones contenidas en la sección 1315.5 del Manual de fiscalización.

En cuanto al riesgo de control, se debe evaluar el nivel de control interno en referencia a los objetivos de eficacia, eficiencia y economía determinados para la fiscalización en aquellos aspectos que se consideren relevantes.

La sección 1315.4 del Manual de fiscalización establece un procedimiento para ayudar al equipo de fiscalización a determinar y documentar el análisis de las cuentas anuales y el proceso de identificación de las cuentas y transacciones significativas.

De forma similar a la establecida en dicha sección, se debe evaluar qué actividades y/o transacciones son significativas para los objetivos de la fiscalización y realizar una evaluación del nivel de control interno relativo a las mismas.

La profundidad de la evaluación de los procedimientos de control interno será mayor en aquellas fiscalizaciones en que se vaya a confiar en los controles, y por tanto, se deberá obtener evidencia adecuada de que los mismos se encuentran bien diseñados, de que están funcionando correctamente y de que lo han estado haciendo durante todo el periodo que comprenda la fiscalización. Con estos objetivos, se incluirán pruebas de cumplimiento en los programas de trabajo.

Como resultado del análisis de los riesgos inherentes y de control, se deben diseñar pruebas específicas que se documentarán en los programas de trabajo para reducir el riesgo a un nivel adecuado.

5.2.5 Definición de los criterios de fiscalización y sus fuentes. Indicadores

Los criterios de fiscalización son unidades de medida que servirán para evaluar la eficiencia, la eficacia y la economía de la entidad, mediante la comparación con su situación real. Estos criterios deben ser aceptados por la entidad como estándares.

Los criterios de fiscalización definidos por el equipo de fiscalización deben ser razonables y alcanzables. De esta forma se obtendrán conclusiones válidas y recomendaciones que serán aceptadas por la entidad.

Para que un criterio de fiscalización sea adecuado debe adaptarse a las características particulares de la entidad, ha de medir los resultados esperados de los programas que gestiona, los sistemas de control aplicados y, en general, cualquier aspecto de la gestión que se evalúe en la fiscalización.

Los criterios deben ser desarrollados para cada objetivo de fiscalización. Han de ser relevantes, fiables, neutrales, comprensibles y completos. Para cada subobjetivo de fiscalización, se establecerá uno o varios criterios de fiscalización. Los resultados obtenidos de la comparación entre los criterios y la situación real de la entidad permitirán al equipo de fiscalización concluir sobre cada objetivo de fiscalización.

Los criterios de fiscalización pueden obtenerse de diversas fuentes. Según cuales sean estas fuentes, se requerirá mayor o menor dedicación para obtener criterios adecuados. Posibles fuentes de criterios son:

- La normativa legal que afecte a la entidad.
- Estándares desarrollados por organizaciones reconocidas; entre éstas, se encuentran estadísticas oficiales, ratios o indicadores, etcétera. En ocasiones, estos estándares pueden haber sido desarrollados y establecidos por la propia entidad.
- Buenas prácticas generalmente aceptadas en la materia objeto del análisis.
- Ratios o indicadores desarrollados específicamente para la fiscalización a través de las adaptaciones de indicadores utilizados en otras organizaciones de características similares o aplicadas en el sector.

Cuando los criterios estén basados en normas jurídicas o en estándares preparados por organizaciones reconocidas, éstos pueden ser aceptados por el equipo de fiscalización directamente y éste únicamente tendrá que asegurarse que están relacionados con los objetivos de fiscalización.

No obstante, puede darse el caso de entidades que hayan establecido indicadores para medir la eficiencia, eficacia y economía con las que éstas gestionan sus fondos.

En este caso, deberán tomarse en consideración los criterios e informes que la entidad utiliza, ya hayan sido establecidos por los propios gestores o por otros organismos y, complementarlos, en su caso, si éstos fueran insuficientes para cubrir los objetivos de la fiscalización.

Cuando la entidad evalúe su gestión, el equipo de fiscalización revisará si los indicadores, los objetivos y, en general, las formas en que se mide la eficacia, economía y eficiencia que se encuentren relacionados con los objetivos de fiscalización son relevantes, razonables y completos.

El equipo de fiscalización puede consultar los parámetros adoptados por organizaciones que lleven a cabo actividades similares para comprobar la calidad de los indicadores o identificar buenas prácticas que pueden recomendarse a la entidad. Si las medidas de la entidad son consideradas adecuadas por el equipo de fiscalización, pueden ser tomadas como criterios de fiscalización.

En aquellos casos en que la entidad no tenga establecidos procedimientos para evaluar su gestión, en relación con los objetivos de fiscalización, el equipo de fiscalización deberá determinar criterios de fiscalización adecuados.

También es posible recurrir a las mejores prácticas determinadas a través del *benchmarking* o de trabajos de consultoría.

El *benchmarking* o análisis comparativo consiste en comparar métodos, procesos, procedimientos o indicadores de una organización frente a los de organizaciones de la misma categoría que constituyen un referente en la materia analizada. El benchmarking permite:

- Fomentar una revisión objetiva.
- Desarrollar indicadores o procedimientos potencialmente mejores.
- Dar mayor credibilidad a las recomendaciones de fiscalización.

El trabajo necesario a realizar por el equipo de fiscalización para definir indicadores a partir del *benchmarking*, a partir de las organizaciones que realicen actividades similares o a partir del análisis de los procesos y actividades de la entidad, requiere una elevada inversión de tiempo.

Por esta razón, antes de llevar a cabo estas tareas deberá valorarse el potencial de mejora en la eficacia o en la eficiencia y economía que supondrá para la entidad, y en todo caso, recomendar a la misma el establecimiento de procesos de valoración de la gestión en términos de eficacia, eficiencia y economía.

Los criterios de fiscalización normalmente se plasmarán en indicadores que permitan establecer medidas de la eficiencia, la eficacia y la economía. A este respecto, se incluye en el **anexo 5** un resumen de determinados aspectos relacionados con los indicadores de gestión en el ámbito público.

Como ya se ha señalado anteriormente, los objetivos y los criterios de fiscalización a utilizar para concluir sobre el cumplimiento o no de los mismos por parte de la entidad, deben ser reconocidos por el auditado como válidos.

Con este propósito se llevarán a cabo reuniones tanto en la etapa del estudio preliminar (véase apartado 5.1.11), como a lo largo de la etapa de preparación del plan de fiscalización en la que se concreten y definan aspectos considerados en el estudio preliminar. Se deberá intentar llegar a un consenso acerca de cuáles son criterios válidos en la fiscalización con los gestores, así como cuáles son sus responsabilidades en relación con los mismos.

Cuando no fuese posible llegar a un acuerdo en estos aspectos, las razones que motivan estos desacuerdos deben ser documentadas en la memoria de planificación.

También deberá tenerse en cuenta la posibilidad de que conforme avance el trabajo, determinado criterio de fiscalización establecido en el estudio preliminar o en el plan de fiscalización deje de considerarse relevante a efectos de poder concluir sobre los objetivos de fiscalización. En consecuencia, no se realizará más trabajo sobre el mismo.

5.2.6 Enfoque y metodología a seguir en la realización de la fiscalización

Como se ha comentado en el apartado 5.1.7, el enfoque a seguir puede estar basado en los resultados o en los sistemas y controles.

Enfoque basado en los resultados

Este enfoque consiste en evaluar los resultados obtenidos por la entidad en relación con la eficacia, la eficiencia y la economía y puede ser aplicado tanto a programas, a actividades o a entidades.

En aquellas entidades o programas en que se establezcan objetivos cuantificados, éstos constituyen un excelente punto de partida para este enfoque. También es particularmente adecuado cuando existan criterios razonables para medir la calidad, la cantidad y el coste de los resultados (outputs).

Si los objetivos logrados por la entidad son satisfactorios con respecto a los criterios de fiscalización establecidos, el riesgo de que existan defectos en el diseño o en la ejecución de su actividad o en el proceso auditado es mínimo. Por el contrario, cuando los resultados no sean satisfactorios, la revisión del auditor deberá ampliarse para determinar las causas de estos resultados deficientes.

Los tipos de deficiencias que pueden identificarse con este enfoque pueden ser principalmente las siguientes:

- Costes que exceden los estándares internos o los de actividades comparables.
- Servicios o bienes (outputs) que no reúnen los estándares de calidad o cantidad determinados.

Si el objetivo de fiscalización es determinar la eficacia del programa, es decir, si se han obtenido los resultados previstos con el mismo, la fiscalización debe tener especial precaución de no entrar a cuestionar la decisión política de la conveniencia de la aprobación del programa, puesto que éste sería un debate político que no es competencia de la fiscalización.

Enfoque basado en los sistemas de control

Este enfoque está diseñado para determinar si la organización ha establecido procedimientos y sistemas de control que aseguren razonablemente que los objetivos establecidos en referencia a la eficiencia, eficacia y la economía se lograrán.

Cuando se trata de una fiscalización de sistemas y procedimientos, este enfoque probablemente será el más adecuado.

En este contexto, debemos entender los sistemas de gestión y de control en su acepción más amplia e incluirá todos los elementos de gestión que pueden ser requeridos para conseguir un resultado.

El trabajo de fiscalización consistirá, por tanto, en analizar, revisar y comprobar los elementos clave de los sistemas de control y/o procesos de gestión para tener la seguridad de que han sido adecuadamente diseñados e implementados. Si el sistema de control es efectivo, es un buen indicador de que los resultados serán satisfactorios.

Normalmente, sólo se revisarán en profundidad los elementos clave que constituyan un alto riesgo para la consecución de los resultados. Los controles son seleccionados en el trabajo de fiscalización en base a su importancia para el logro de los objetivos clave de la entidad.

Donde mayores sean las deficiencias, mayores esfuerzos habrá que dedicar para determinar las causas del problema y los efectos en el logro de los objetivos de la entidad.

Este enfoque proporciona una sólida base para realizar recomendaciones que permitan mejorar los sistemas de control y de gestión de la entidad, así como identificar controles innecesarios.

Los diagramas de flujo o flujogramas son habitualmente una herramienta muy útil para analizar los procedimientos. La sección 2592 del Manual de fiscalización, "Como realizar mapas de procesos y flujogramas", constituye una guía para realizar este trabajo cuando se considere necesario.

Las desventajas de este enfoque son principalmente las siguientes:

- En organizaciones complejas, el análisis de los procesos clave puede requerir una inversión de tiempo muy elevada.
- Es frecuente que resulte difícil identificar el impacto que una deficiencia detectada en el proceso analizado tiene en la consecución de los objetivos.

En ambos enfoques descritos anteriormente, la metodología de trabajo del equipo de fiscalización incluirá revisar transacciones y su documentación soporte. Para ello, se deberá definir la población a ser revisada, seleccionar una muestra de la misma, y comparar las transacciones de la muestra con los criterios de fiscalización. Se deberán diseñar pruebas de fiscalización dirigidas a verificar los resultados, siempre que sea posible.

El muestreo es la técnica principal para reunir la evidencia necesaria para soportar las conclusiones del informe. La selección directa por parte del equipo de fiscalización de aquellas transacciones que cumplan unas determinadas características le permite cuantificar los efectos de una deficiencia. Cuando se pretenda extrapolar los resultados de la muestra a toda la población deberán de utilizarse técnicas de muestreo estadístico.

5.2.7 Elaboración de programas de trabajo: pruebas a realizar y obtención de evidencia

Los programas de trabajo podrán prepararse a partir del momento en que estén definidos los objetivos de fiscalización, el alcance, los criterios de fiscalización y las áreas de riesgo.

Se deberán elaborar programas de trabajo por cada área y deberán ser lo suficientemente detallados de forma que sirvan como documentos de asignación de trabajo, así como medio de control de su ejecución.

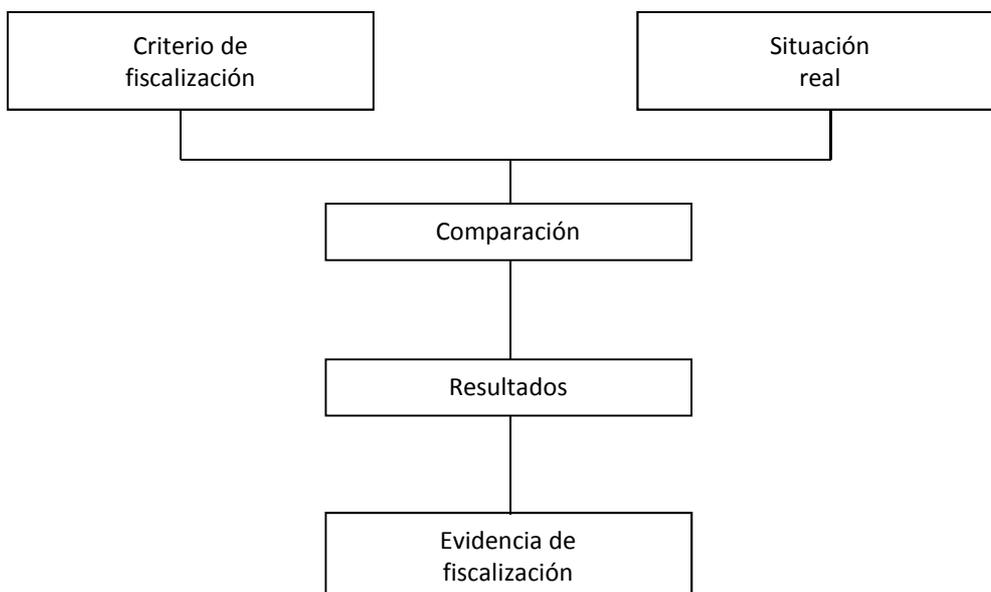
En los programas de trabajo se incluirán los procedimientos de fiscalización que permitan para cada objetivo de fiscalización, comparar el criterio de fiscalización con la situación real. Como consecuencia de ello, se obtendrán conclusiones para incluir en el informe que deberán estar soportadas con evidencia suficiente, pertinente y válida.

En el apartado 6 de esta Guía, se detallan los aspectos más significativos relativos al proceso de obtención y documentación de la evidencia de fiscalización.

Los procedimientos de fiscalización en las fiscalizaciones operativas tienen principalmente dos objetivos:

- Determinar si los criterios de fiscalización se respetan en la entidad auditada.
- Documentar y recopilar evidencia suficiente, pertinente y válida que soporte las conclusiones a incluir en el informe.

Gráficamente, se pueden plasmar ambos en la siguiente figura:



5.2.8 Identificación del personal clave de la entidad en relación con el trabajo a realizar

Como se ha comentado en el apartado 5.1.3, un aspecto fundamental de las fiscalizaciones operativas es el de mantener un diálogo permanente con el personal del ente auditado durante todas las etapas de la fiscalización con objeto de mantenerlo informado sobre el desarrollo de la misma y obtener su colaboración cuando sea necesario.

En este sentido, es importante conocer quiénes serán los interlocutores iniciales por parte de la entidad, que pueden incrementarse o variar a medida que se vaya desarrollando la fiscalización.

El dialogo permanente y la colaboración mutua entre el equipo de fiscalización y el personal de la entidad son esenciales a efectos de garantizar el adecuado desarrollo de la fiscalización.

Todas las reuniones mantenidas con el personal clave de la entidad auditada deben quedar adecuadamente documentadas en los papeles de trabajo.

5.2.9 Equipo de trabajo, presupuesto de tiempo y calendario

El estudio preliminar ya contempló una estimación del calendario previsto para la realización de la fiscalización operativa, así como determinó los integrantes del equipo y el tiempo asignado a cada uno de ellos (ver apartado 5.1.9).

El plan de fiscalización que desarrolla con más amplitud los aspectos relativos a la fiscalización operativa a realizar, tiene que contemplar de manera más concreta los aspectos relativos al equipo de trabajo, presupuesto de tiempo y calendario.

En determinadas fiscalizaciones operativas, deberá especificarse también una estimación de los gastos en que podría incurrir la Sindicatura como consecuencia del desarrollo de las mismas (gastos desplazamiento del equipo, asesores externos, etc.).

En este sentido, es importante que exista una adecuación entre los medios, tanto materiales como humanos que asigne la Sindicatura y los objetivos, alcance y metodología aplicados en una fiscalización.

En la planificación deberá detectarse si existe o no tal adecuación, de manera que si en principio ésta no existe, deberá corregirse ya sea modificando los objetivos, ya buscando soluciones alternativas tales como contratar personal externo.

Se deberá estimar el tiempo necesario para realizar las distintas etapas de la fiscalización, a fin de asegurar el cumplimiento del calendario previsto.

La estimación del tiempo debe incluir un detalle por categorías del personal del equipo de fiscalización.

Estas previsiones deben hacerse de manera ineludible aun admitiendo la posibilidad de que puedan ser revisadas en función de imprevistos y problemas que puedan surgir en la ejecución de la fiscalización operativa.

Como ya se ha comentado en el apartado 5.1.9 de esta Guía, por las especiales características de estas fiscalizaciones puede darse el caso que la realización de las mismas tenga una duración que exceda del Plan de actuación anual de la Sindicatura.

5.2.10 Informe a emitir. Posibles conclusiones y recomendaciones

Desde el inicio de la fiscalización, se deben establecer las líneas básicas del contenido del informe que se emitirá como consecuencia del trabajo que se llevará a cabo.

En este sentido, se deberá establecer un esquema del mismo, que en principio deberá contemplar los siguientes puntos:

- Resumen general-conclusiones
- Introducción
- Objetivos y alcance de la fiscalización
- Aspectos generales / Observaciones
- Recomendaciones

En el apartado 7 de la Guía, se desarrollan todos los aspectos relativos a la elaboración del informe.

Al terminar la etapa de planificación, el apartado de objetivos, alcance y limitaciones al alcance del informe puede quedar definido, salvo modificaciones que surgiesen a lo largo de la etapa siguiente, la ejecución y que deberán de ser aprobadas a nivel adecuado. Asimismo, también pueden incluirse determinadas deficiencias o debilidades, que tal y como se ha comentado en el apartado 5.1.8, se hubiesen podido detectar en esta etapa inicial.

6. Ejecución

La etapa de ejecución de la fiscalización comienza una vez aprobado el plan de fiscalización, y se prolonga hasta que se inicie la elaboración del informe. Así, durante esta etapa se llevarán a cabo los procedimientos destinados a:

- Recabar y analizar la información.
- Contrastar los hechos con los criterios de fiscalización determinados en la etapa de planificación.
- Reflejar en los papeles de trabajo las evidencias de fiscalización.
- Preparar las conclusiones preliminares.

La ejecución ha de ajustarse a la planificación de la fiscalización. Deberá seguirse el plan, siempre que sea posible, tanto en los trabajos que es preciso realizar, como en los medios personales empleados, los plazos y la calidad del trabajo.

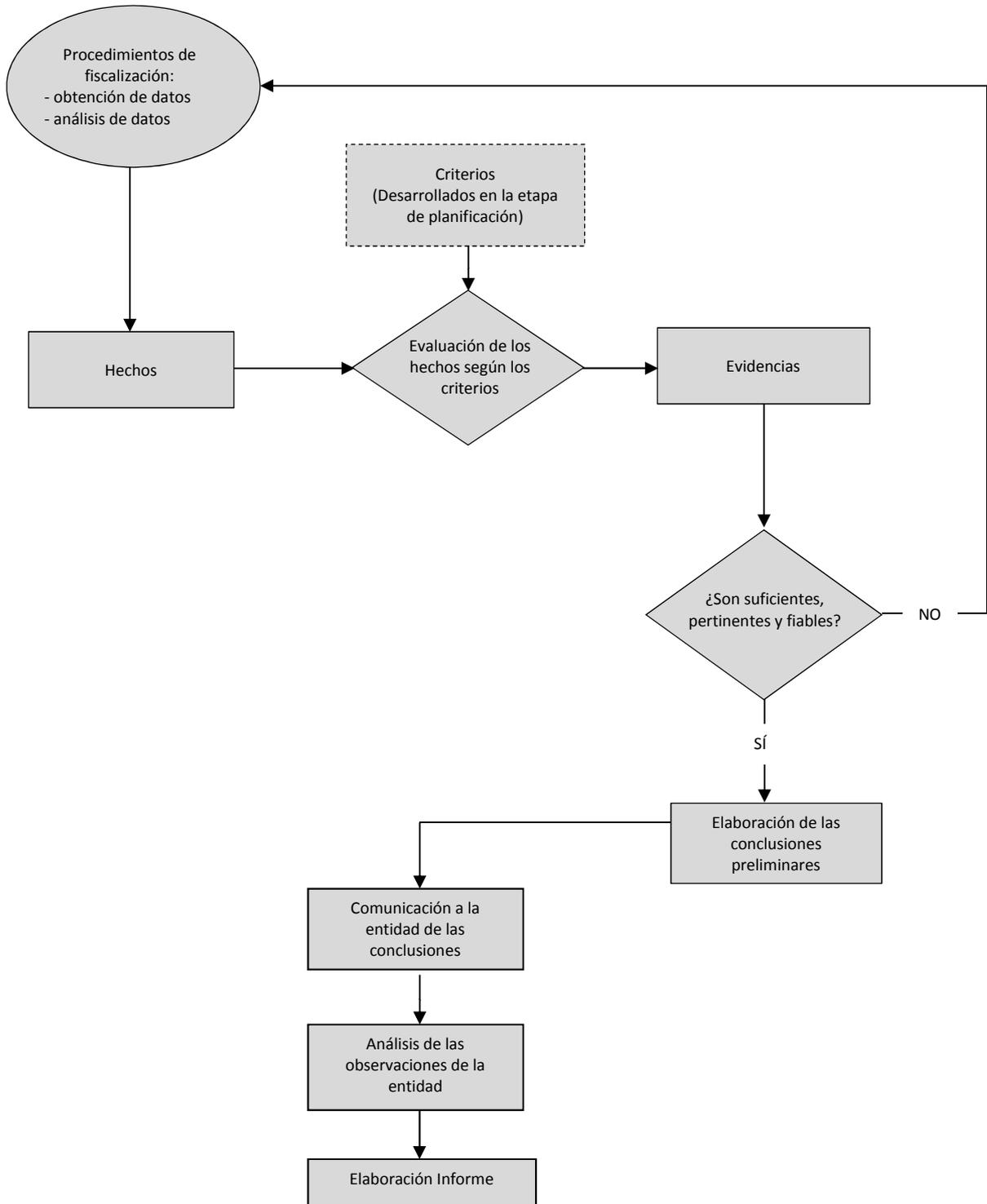
No obstante, si durante la etapa de ejecución se producen cambios significativos en las circunstancias o hechos nuevos, tal como se indica en el punto 5.2 de esta Guía, se deberá dejar constancia de los mismos mediante una memoria de planificación complementaria.

Es indispensable que se considere la actividad fiscalizada desde perspectivas diferentes y se mantenga una actitud imparcial ante la información obtenida. En particular, es necesario aplicar un buen juicio profesional a la hora de valorar si la cantidad y la calidad de los resultados obtenidos son suficientes y adecuadas para cumplir los objetivos de fiscalización.

En definitiva, el objetivo de esta etapa es obtener evidencia suficiente y adecuada con la que soportar las conclusiones del informe.

En el cuadro siguiente se muestra el diagrama relativo a la etapa de ejecución.

ETAPA DE EJECUCIÓN DE LA FISCALIZACIÓN



6.1 Proceso de obtención de evidencia

El propósito de las tareas a desarrollar en esta etapa del trabajo es recabar evidencias de fiscalización, que sean suficientes, pertinentes y fiables. Éstas deben servir para obtener conclusiones relacionadas con los objetivos de la fiscalización y soportar el contenido del informe.

Las características de los datos a obtener suelen variar a medida que avanza la fiscalización. Al principio, por ejemplo, durante la etapa del estudio preliminar, se tiene más interés en la información general, pero a medida que se va ejecutando la fiscalización, se necesita más concreción y detalle.

Como se ha señalado en el punto 5.2.4 de la Guía, con anterioridad a la obtención de datos, se ha efectuado una valoración general del sistema de control interno, con el fin de identificar los riesgos que pudieran afectar a la integridad de la información.

La obtención de evidencia sigue un proceso interactivo de toma de decisiones, por el que se obtiene información, se examina si es completa y adecuada, se analiza y se decide si es preciso obtener pruebas complementarias.

El proceso de obtención de evidencia engloba los siguientes pasos:

- El diseño de los procedimientos de fiscalización o pruebas recogidos en el plan de fiscalización.
- La realización de los procedimientos de fiscalización o pruebas para obtener evidencia.
- El análisis de la evidencia para elaborar un borrador de conclusiones que incluya también la valoración del resultado de la comparación con los criterios de fiscalización.
- La toma de decisión sobre la posible necesidad de obtener evidencia adicional y si ésta puede ser obtenida (con lo que se volvería al diseño de los procedimientos) o de si, por el contrario, existe evidencia suficiente y apropiada.

Durante la etapa de ejecución se realizarán los procedimientos de fiscalización para obtener y analizar los datos, se contrastarán las evidencias obtenidas ("*qué es*") con los criterios de fiscalización determinados previamente ("*qué debería ser*"), para llegar a las conclusiones preliminares de fiscalización. También se determinarán las causas y los efectos de las observaciones realizadas.

6.2 Evidencia

6.2.1 Características

La evidencia debe ser adecuada y suficiente. La primera característica hace referencia a la calidad de la evidencia y la segunda a la cantidad, y ambas están estrechamente relacionadas.

Para que la evidencia sea **adecuada**, aspecto cualitativo, esta debe ser a su vez:

- Pertinente: que guarde una estrecha relación con los objetivos y criterios de fiscalización.
- Válida: hace referencia a la fiabilidad y autenticidad de la evidencia. No se trata de autenticar la documentación que se aporta, aunque se deberá considerar si esta es válida como evidencia (fotocopias, documentos escaneados, etc.).

El término **suficiente** hace referencia a la cantidad de la evidencia obtenida. Es decir, contar con un número suficiente de elementos de prueba que permitan mantener las constataciones y recomendaciones de los auditores.

Generalmente, un auditor no necesita examinar toda la información disponible para alcanzar una conclusión razonable sobre un saldo, una transacción, un sistema o procedimiento de control.

Una evidencia **suficiente** debe permitir a terceras personas llegar a las mismas conclusiones a las que ha llegado el auditor. El equipo auditor seleccionará la cantidad de evidencia necesaria en función de procedimientos de muestreo y atendiendo a su buen criterio y juicio profesional.

El juicio del auditor, con respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia, se ve afectado por factores tales como:

- La calidad de la evidencia.
- El nivel de materialidad.

- El nivel de seguridad que se quiera alcanzar.
- El riesgo de incurrir en una inadecuada observación o llegar a una conclusión no válida.
- El coste de obtener evidencia adicional.

6.2.2 Documentación de la evidencia

La documentación de la evidencia es un aspecto clave en la auditoría operativa. Una adecuada documentación de la evidencia asegura que:

- Exista un soporte adecuado para defender las observaciones, conclusiones y recomendaciones de fiscalización.
- Las observaciones, conclusiones y recomendaciones de fiscalización puedan justificarse ante cualquier pregunta aclaratoria, tanto interna como externa.
- Se pueda partir de esa evidencia para auditorías sucesivas.
- Exista una adecuada base para llevar a cabo un control de calidad de la auditoría y para posibles revisiones por parte de terceros.

Ello supone que los archivos y papeles de trabajo deberán contener información para comprender el enfoque adoptado y el trabajo desarrollado para lograr los objetivos de fiscalización.

Los auditores necesitan ejercitar su juicio profesional para documentar la evidencia, aunque un principio básico para ello consiste en que los archivos y papeles de trabajo incluyan evidencias que permitan a un tercero llegar a las mismas conclusiones a las que llegó el auditor que realizó el trabajo.

Además, los archivos y papeles de trabajo que contengan las evidencias tienen que estar estructurados en un orden lógico para un acceso sencillo a las mismas.

Aunque en la mayoría de casos, la evidencia estará soportada documentalmente, no siempre será necesario adjuntar todos los registros y documentos examinados. Por ejemplo, cuando la evidencia se refiera a registros contables, será suficiente con indicar qué se ha revisado y facilitar la información necesaria para su identificación (número de archivo, fecha, ubicación, etc.).

Con carácter general será aplicable el MF230.

6.2.3 Fuentes de información y tipos de evidencia

Para la obtención de evidencia ha de recurrirse a diferentes fuentes, para conseguir que las conclusiones de fiscalización sean fiables.

Existen tres fuentes de información en el contexto de las fiscalizaciones operativas:

- Las generadas directamente por los auditores (evidencia primaria) mediante entrevistas, cuestionarios, inspección y observación directa.
En este caso, es el auditor quien controla los métodos utilizados y la calidad de la información generada. Sin embargo, debe enfatizarse que es necesario que éste cuente con la experiencia suficiente para poder aplicar los métodos con eficacia.
- Las aportadas por la entidad auditada (evidencia secundaria).
Se trata de la información procedente de las bases de datos, la documentación, las declaraciones de actividad y los expedientes.
Se determinará la fiabilidad de los datos que revistan importancia para los objetivos de fiscalización, revisándolos y confirmándolos, así como examinando los controles internos de la entidad.
- Proporcionada por terceros (evidencia secundaria).
La utilización de esta información como evidencia de fiscalización dependerá de la medida en que se pueda verificar su calidad.

Las evidencias de fiscalización derivadas de las fuentes mencionadas pueden clasificarse, a su vez, en cinco tipos: físicas, documentales, orales, analíticas e informática.

Físicas

Se obtienen mediante el examen directo o la observación y se soportan mediante notas, fotografías, gráficos, mapas, dibujos, muestras o material audiovisual, tomados durante la observación. Si bien se trata del tipo de prueba más convincente, se ha de tener presente que la presencia del auditor puede alterar la evolución normal de la actividad observada, reduciéndose así la validez de la prueba.

Documentales

Este tipo de pruebas se pueden obtener tanto de la entidad como de terceros y puede presentarse en formato electrónico o en papel. Ahora bien, puede ocurrir que la información útil no siempre se encuentre preparada, por lo que habrá que recurrir a otros tipos de pruebas. Se pueden obtener de ficheros, informes, bases de datos, correspondencia, etc.

Orales

Las pruebas orales consisten en obtener información o entrevistar al personal de la entidad o al personal externo. Son, por lo general, muy importantes en las fiscalizaciones operativas ya que la información obtenida por estos medios es la más actualizada y puede no encontrarse disponible de otra forma. No obstante, habrá que corroborarla y confirmar las declaraciones, si se van a utilizar como elemento probatorio.

Analíticas

Las pruebas analíticas se obtienen aplicando el buen juicio profesional en la evaluación de las pruebas físicas, documentales y orales. Se trata de analizar los datos así obtenidos mediante el razonamiento, el cálculo, la comparación y el análisis de fluctuaciones. Para ello, se usarán ratios, análisis de regresión de los datos cuantitativos, codificación y análisis sistemático de los datos cualitativos, análisis cronológicos, etc.

Informática

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

Es importante tener en cuenta, además, las siguientes observaciones:

- La evidencia documental original tiene más valor que las fotocopias, faxes, etc.
- La evidencia documental de las pruebas es preferible a la oral.
- La evidencia procedente de terceros es mejor que la obtenida en el seno de la entidad. Pese a ello, en las fiscalizaciones de gestión conviene hacer un uso limitado de las confirmaciones exteriores, pues los datos pueden estar únicamente disponibles en la entidad.
- La evidencia derivada de la observación, la inspección y el cálculo efectuado directamente por los auditores tienen más valor que la obtenida de forma indirecta.
- El auditor debe de tener la seguridad de que la cantidad y calidad de la evidencia minimiza el riesgo de efectuar observaciones, conclusiones o recomendaciones carentes de validez o inapropiadas. Si el proceso de obtención de evidencia no aporta datos probatorios suficientes, pertinentes y fiables, no deben formularse observaciones ni conclusiones de fiscalización.

6.3 Utilización de los trabajos de terceros

Se podrá utilizar el trabajo de otros siempre que sea posible y pertinente con respecto a los objetivos de fiscalización. Podrán utilizarse los datos y evidencias procedentes tanto del control interno de la entidad como de expertos externos.

Cuando se utilicen trabajos de los auditores internos como apoyo a determinadas evidencias, deberán evaluarse a efectos de comprobar que reúnen las condiciones para constituir una evidencia de fiscalización suficiente, pertinente y fiable. Esta valoración podrá hacerse analizando la reputación, las cualificaciones y la independencia de las personas que hayan ejecutado tales trabajos, así como examinando sus informes y documentos de trabajo.

La naturaleza y el alcance de este examen dependerán de la relevancia de estos trabajos, en relación con los objetivos de fiscalización y en la medida en que los auditores se vayan a basar en ellos. Si van a incluirse en el informe de fiscalización, deberá indicarse la fuente de dicha evidencia.

Además, podrán contratarse expertos externos para que realicen los trabajos técnicos que vayan más allá del ámbito de conocimientos del auditor, o cuando resulte más económico recurrir a ellos.

Para su contratación deberán observarse aspectos tales como la evaluación de su independencia, la objetividad y las competencias profesionales; asegurarse de que el contenido del encargo y el alcance de los trabajos son apropiados; y evaluar y confirmar los trabajos específicos en los que tienen intención de apoyarse los auditores.

Deberá mantenerse un diálogo permanente con los expertos durante el transcurso de sus trabajos que permita al auditor mantenerse informado de las cuestiones que vayan surgiendo.

6.4 Elaboración de los resultados de la fiscalización. Comparación de las evidencias obtenidas con los criterios de fiscalización fijados.

Los datos obtenidos necesitan un análisis que explique lo que se ha observado y permita relacionarlos con los criterios de fiscalización fijados. No tiene sentido recabar información si no puede ser analizada de forma adecuada.

El análisis de datos debe ser tanto cuantitativo como cualitativo. Exige que los resultados sean tenidos en cuenta desde perspectivas diferentes, puestos en relación con otros datos.

Para el análisis cuantitativo puede recurrirse a técnicas sencillas (por ejemplo, el cálculo de frecuencia digital o análisis de Bendford) o más sofisticadas (como por ejemplo, el análisis de la tendencia, el análisis de la regresión o el análisis de la varianza).

El análisis cualitativo se utiliza para estudiar e interpretar entrevistas o documentos o para identificar material descriptivo que pueda emplearse en el informe de fiscalización.

La etapa final del análisis de los datos implica combinar los resultados de las diferentes fuentes, por ejemplo, combinar los resultados de las encuestas con los que surjan de la revisión de la documentación soporte de determinadas transacciones.

Se debe utilizar la información obtenida para efectuar una valoración objetiva de la gestión comparándola con los criterios de fiscalización. Cuando la gestión no se ajusta a estos criterios, es preciso seguir investigando para obtener garantías de que las evidencias y conclusiones de fiscalización tienen un carácter significativo y están bien fundamentadas.

Quizá sea preciso realizar pruebas complementarias o debatir la cuestión con los responsables de la entidad, para determinar si la deficiencia consiste en un caso aislado o si representa un problema sistemático.

Hay que identificar la causa de la deficiencia, determinar si el problema puede ser abordado por la entidad o se sitúa fuera de su control y evaluar su posible efecto. Generalmente, el efecto de una deficiencia puede cuantificarse, si bien, los efectos cualitativos son también importantes y es preciso tenerlos en consideración.

Deberá mantenerse un diálogo activo con la entidad y debatir las posibles observaciones de fiscalización cuando surjan. El debate constructivo con la entidad sobre las conclusiones preliminares iniciales contribuye a verificar si la cantidad y calidad de la evidencia obtenida es suficiente.

6.5 Conclusiones de la fiscalización

6.5.1 Conclusiones iniciales o preliminares

Las conclusiones de la fiscalización deberán ser elaboradas con claridad y de forma lógica con el fin de facilitar la comprensión de los criterios aplicados, la identificación de los hechos y el análisis por el auditor del carácter, la materialidad y las causas del problema o de una gestión realizada mejor de lo esperado.

Es preciso tener en cuenta también el impacto en términos de economía, eficiencia y eficacia, ya que ello proporciona la base para demostrar la necesidad de una acción correctora.

Se debe apreciar el grado de fiabilidad de la evidencia de fiscalización, basándose en el carácter convincente de las pruebas. La apreciación debe quedar netamente reflejada en la redacción de la observación, con palabras que la sustenten (como por ejemplo, "por lo general", "con frecuencia").

Las fiscalizaciones operativas deben ofrecer, en primer lugar, una visión equilibrada del tema, mostrando no sólo las deficiencias sino también, en su caso, las evidencias positivas y los indicios de buenas prácticas. En conjunto, habrá que intentar formular las conclusiones de fiscalización de forma constructiva y equilibrada.

6.5.2 Comentarios del personal clave del área o actividad auditada

Además, se tendrá que determinar si los responsables de la entidad están al corriente del asunto en cuestión. Si ya conocen el problema y ya han tomado medidas correctoras, habrá que tenerlo en cuenta, con vistas a incluirlo en el informe.

Las conclusiones preliminares deberán ser comunicadas a los responsables de la entidad, en los plazos exigidos para obtener la confirmación acerca de la exactitud de los hechos y de las evidencias de fiscalización obtenidas. La confirmación puede aportar otras pruebas de fiscalización o información que no estaba disponible o no se había recibido durante el trabajo de campo.

6.5.3 Conclusiones finales

Las conclusiones preliminares de fiscalización deben ser analizadas a la vista de las respuestas que haya formulado la entidad. En principio, una vez elaboradas las conclusiones preliminares no debe haber desacuerdo alguno sobre el contenido de las mismas.

Por otra parte, las cuestiones que pueden ser objeto de contestación durante el procedimiento de alegaciones deben identificarse y analizarse con el rigor debido.

Es preciso considerar con atención los diferentes puntos de vista relativos a los criterios de fiscalización aplicados y el análisis realizado. Además, las conclusiones finales deben incluir siempre las razones por las que no se han aceptado, en su caso, los argumentos de la entidad.

6.6 Elaboración de recomendaciones

El informe de fiscalización debe incluir recomendaciones que determinen los cambios que la entidad ha de realizar para corregir las deficiencias más significativas detectadas.

No es necesario realizar una recomendación para cada deficiencia detectada, sólo de aquellas que sean importantes.

Las recomendaciones se referirán generalmente a cuestiones estratégicas. Harán referencia a áreas donde existan riesgos significativos para la entidad.

El redactar una buena recomendación, no es una tarea sencilla. Para ello se deben aunar varios aspectos. Estos aspectos se referirán al proceso de fiscalización, a su redacción y a la esencia de la recomendación.

El que se refieran al proceso de fiscalización significa que deberán estar:

- Adecuadamente soportadas, y directamente relacionadas con las observaciones y conclusiones de la auditoría.
- Dirigidas a corregir la causa subyacente de la deficiencia.
- Dirigidas a los responsables directos de la gestión para actuar sobre ellas.

El que tengan una redacción clara significa que sean:

- Sucintas, directas y lo suficientemente detalladas.
- Explícitas.
- Positivas, en tono y contenido.

La esencia de la recomendación deberá ser:

- Hecha en voz activa.
- Práctica.
- Con un coste-resultado efectivo.
- Orientada a obtener un resultado.
- Fácil de implantar.

- Consistente y coherente con el resto de recomendaciones.

Con las particularidades que pueden tener, en su caso, las recomendaciones que surjan de la realización de una fiscalización operativa, se debe seguir para su elaboración lo dispuesto en la sección 703 del Manual de fiscalización.

6.7 Documentación y supervisión del proceso de fiscalización

6.7.1 Documentación

Un principio rector de la documentación de las pruebas de fiscalización es que debe permitir a un auditor que no haya tenido una relación previa con esa fiscalización, establecer y comprender las pruebas en las que se basan las valoraciones y conclusiones significativas.

Todo el trabajo de fiscalización deberá documentarse en TeamMate.

Es esencial contar con una documentación adecuada, que ha de estar completa antes de elaborar las conclusiones preliminares, para contribuir de esta forma a garantizar que dichas conclusiones se basan en evidencias sólidas.

Es necesario que los papeles de trabajo y los documentos contengan información sobre el enfoque de fiscalización adoptado y el trabajo llevado a cabo para responder a los objetivos de fiscalización, y que estén estructurados de forma coherente.

Una buena documentación de las pruebas de fiscalización ha de presentar las siguientes características:

- No deberán figurar documentos no pertinentes o innecesarios.
- Las conclusiones preliminares y el proyecto de informe final se asientan sobre una base defendible (lo que reviste una importancia particular durante la etapa de alegaciones con la entidad fiscalizada).
- Pueden explicarse las evidencias, conclusiones y recomendaciones de fiscalización.
- Existe una base adecuada para la realización de controles de calidad tanto durante la fiscalización como en revisiones posteriores (garantía de calidad, revisiones).

Se deben redactar actas/informes /memorándums de todas las reuniones en las que participe personal de la entidad y sobre las que se tiene previsto apoyarse para obtener elementos probatorios.

La cuestión de estimar necesario que la entidad firme el acta de cada reunión para aumentar su calidad como prueba dependerá del juicio del auditor, al igual que el grado de exhaustividad de dicha acta.

No obstante, se recomienda que al inicio de la fiscalización se informe a la entidad de que las actas de algunas reuniones podrán utilizarse como evidencia de fiscalización y que, en ese caso, sea necesaria la aprobación del acta por la entidad.

Dado que la mayoría de las fiscalizaciones operativas dan lugar a importantes cantidades de evidencias documentales, es importante disponer de un sistema de referencias de la documentación, que permita enlazar los trabajos realizados con las observaciones resultantes.

Los documentos clave deberán archivar y contener referencias cruzadas, incluyendo las decisiones que tengan influencia en el trabajo de fiscalización. Habrá de incluirse también la correspondencia importante y cualquier contacto que se mantenga con la entidad.

6.7.2 Supervisión del proceso de fiscalización

Se debe garantizar que:

- Los trabajos de fiscalización sean objeto de una buena supervisión, respondan al nivel de calidad necesaria y estén debidamente documentados.
- Se cumplan los plazos de ejecución.
- Se hayan tomado las medidas correctoras a tiempo, en los casos necesarios.

La supervisión implica revisar el trabajo realizado a efectos de asegurar que guarda relación con los objetivos de fiscalización. Consiste en proporcionar orientación suficiente a los miembros del equipo, en mantenerse informado sobre los problemas significativos que se hayan observado y en revisar el trabajo realizado.

La supervisión del trabajo de cada integrante del equipo de fiscalización se realizará por el miembro de categoría profesional inmediatamente superior.

Es preciso efectuar un seguimiento continuado de la ejecución de la fiscalización para asegurar, en la medida de lo posible, que los trabajos se realizan dentro de los plazos y con los recursos previstos. Se deben adoptar medidas correctoras cuando el seguimiento revele que los trabajos de fiscalización no responden a la calidad necesaria o no se ha cumplido con los plazos y/o con los recursos previstos.

La calidad constituye un elemento importante que depende de todo el equipo, para que las fiscalizaciones operativas se realicen con eficiencia y eficacia. En este sentido, deberán respetarse las medidas que en materia de control de calidad establece la Sindicatura de Comptes en las secciones 705-707 del Manual de fiscalización.

7. Elaboración del informe

7.1 Introducción

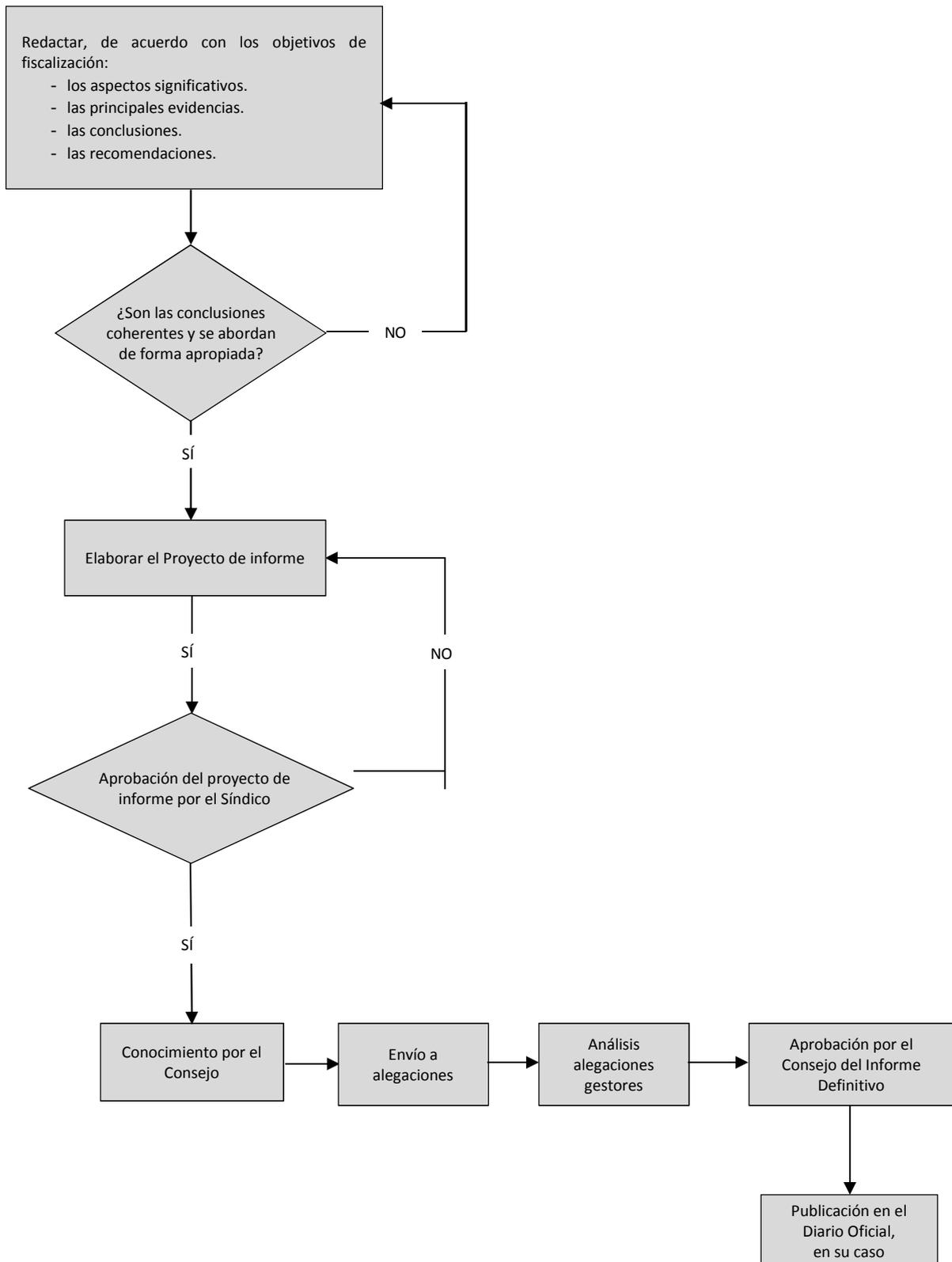
El informe de fiscalización constituye el producto final de todo el proceso de fiscalización. Esta etapa se inicia con la redacción de las conclusiones y finaliza con la aprobación y publicación del Informe.

La clave para obtener un buen informe reside en una adecuada planificación y ejecución de los trabajos de fiscalización, una comunicación eficaz, una presentación clara y objetiva de las principales observaciones y conclusiones obtenidas para que tanto el contexto como los resultados de la fiscalización resulten comprensibles. El informe deberá contener además las oportunas recomendaciones que contribuyan a mejorar la economía, eficiencia y eficacia de la gestión y el gasto público.

Adicionalmente, es esencial que la finalización de los informes se realice en tiempo oportuno (lo más cercano posible a los hechos o cuestiones auditadas). Su publicación debe contribuir a garantizar la transparencia y ser un acicate para la introducción de mejoras en la gestión de los fondos públicos.

A continuación se muestra el diagrama de esta etapa.

ELABORACIÓN DE INFORMES



7.2 Características que debe cumplir el informe

De acuerdo con las normas de fiscalizaciones aplicables, válidas igualmente para la fiscalización operativa, y el Manual de fiscalización de la Sindicatura de Comptes, los informes deberán ser objetivos, completos, claros, convincentes, pertinentes, exactos, constructivos y concisos.

Se desarrollan a continuación algunas de estas características de los informes:

Objetivos: El informe de fiscalización operativa sólo debe presentar los datos e información esenciales para que el lector pueda comprender el contexto de la fiscalización y sus resultados.

Claros y completos: El informe debe exponer las observaciones y conclusiones significativas y pertinentes, estableciendo claramente el vínculo entre ambas. Ello contribuirá a que el informe pueda redactarse de forma clara, centrándose en los principales mensajes y basándose en los objetivos de fiscalización.

La coherencia es otro factor importante que contribuye a la claridad. Un informe redactado con distintos estilos, tanto en su enfoque como en la expresión, resulta difícil de leer.

En este sentido, el estilo ha de estar exento de ambigüedades. El significado del texto deberá resultar inmediatamente comprensible y no exigir ningún esfuerzo de interpretación por parte del lector.

Convincentes: La información aportada deberá convencer al lector de la validez de las observaciones, del carácter razonable de las conclusiones y de los beneficios que representa la puesta en práctica de las recomendaciones.

Concisos: El informe no deberá extenderse más de lo necesario para transmitir y fundamentar el mensaje.

Dada la especificidad de estos informes y que su naturaleza técnica resulta inevitable, también se deberá prever la inclusión de diagramas, gráficos, datos e ilustraciones cuidadosamente seleccionados que pueden mejorar su presentación, y ayudar al lector a comprender el contexto y las observaciones y comprobaciones efectuadas, facilitando y haciendo interesante su lectura.

Es interesante e ilustrativo señalar lo que aconseja la National Audit Office del Reino Unido sobre los informes de fiscalización operativa.

Indica que no deben superar las 40 páginas y que dentro de esa extensión se debe observar un equilibrio correcto entre el propio texto y los gráficos. Así, señala que un informe de fiscalización operativa de calidad será aquel que cumpla las siguientes reglas:

- Contenga un resumen que no supere las cinco páginas y que exprese sucintamente los aspectos claves.
- Tenga una estructura lógica que guíe al lector a través del contenido.
- Las conclusiones y recomendaciones sean una consecuencia lógica de las evidencias obtenidas.
- Utilice un lenguaje sencillo, evitando, en la medida de lo posible, la terminología específica.
- Utilice figuras, tablas y diagramas de impacto visual, y fácil interpretación, así como de fotografías, en su caso, que ilustren cuestiones específicas.

7.3 Esquema de informe

El esquema del informe debe comenzar a realizarse en la misma etapa de planificación de la fiscalización. En esta etapa, ya se debe tener una idea de la estructura y contenido del mismo en virtud de los objetivos de fiscalización fijados y las conclusiones previstas. Este esquema del informe, deberá revisarse periódicamente durante la fiscalización.

Una vez finalizados los trabajos de fiscalización, el esquema del informe deberá desarrollarse dando lugar a un proyecto o borrador más detallado, basándose en las principales evidencias y conclusiones de fiscalización obtenidas.

Este proceso sometido a discusión con los gestores, contribuye a constatar y eliminar las conclusiones que no hayan sido adecuadamente corroboradas. En esta etapa también deben formularse las oportunas recomendaciones.

Aunque no se puede hablar de un modelo único de informe, cuando lo que se intenta plasmar son los resultados de una fiscalización operativa, sí que es conveniente fijar o delimitar una estructura general normalizada.

En este sentido, el informe de fiscalización deberá incluir información sobre el contexto de las actividades o programas auditados y de la organización, ámbito y objetivo de la fiscalización, alcance y limitaciones existentes, en su caso, criterios, metodología, fuentes de evidencia de la fiscalización, resultados, conclusiones y recomendaciones.

7.4 Contenido del informe

Para que los informes de fiscalización operativa reúnan las características definidas en el apartado 7.2 de esta Guía se deberá tener en cuenta lo previsto en los siguientes apartados.

7.4.1 Destinatarios

Con carácter general, como en cualquier informe emitido por la Sindicatura, los destinatarios finales serán las Corts Valencianes, las Entidades Locales o los entes auditados, en su caso, y los ciudadanos (mediante la publicación en el diario oficial y en la página web de la Sindicatura).

7.4.2 Estructura del informe

Tal como se comenta en el apartado 7.3 de esta Guía, los informes deben presentar una estructura general normalizada que podría contar con las siguientes secciones principales, utilizando los epígrafes y subepígrafes que se consideren apropiados, por ejemplo:

1. Resumen general-conclusiones

El resumen general constituye uno de los elementos más importantes de un informe ya que será probablemente lo más leído. Así pues, deberá reflejar de forma exacta y completa el contenido del informe y las principales conclusiones.

Este resumen supone la difícil tarea de redactar, en cinco páginas aproximadamente, las principales evidencias, conclusiones y una sucinta redacción de recomendaciones de la forma más equilibrada posible.

Las partes descriptivas deberán limitarse al mínimo necesario para la comprensión del texto. El alcance y enfoque de la fiscalización sólo precisan una breve descripción, haciendo hincapié en las principales conclusiones de la fiscalización y en la presentación sucinta de las recomendaciones

El momento de realizar este resumen general es una vez redactado y revisado el texto del proyecto o borrador detallado con las principales evidencias y conclusiones de fiscalización obtenidas.

Las conclusiones no deben limitarse a resumir las evidencias significativas obtenidas, sino que deberán ponerse en relación con los objetivos de la fiscalización.

2. Introducción

La introducción es la exposición, de forma sucinta, del contexto de la fiscalización. Es una descripción del ámbito de fiscalización con especial mención de los aspectos siguientes:

- Los objetivos generales de la fiscalización y principales características del ente auditado.
- Las principales disposiciones legales, reglamentarias o presupuestarias relacionadas con la entidad.
- Los principales sistemas y procedimientos existentes.
- La descripción de actividades o áreas (ámbito) sujetas a la fiscalización.

La introducción no deberá ser demasiado extensa ni detallada. Si es necesario realizar precisiones más amplias, éstas podrán facilitarse en un anexo o indicar, si ello es posible, la forma de obtener información complementaria (por ejemplo, direcciones de Internet).

3. Objetivos y alcance de la fiscalización. Enfoque metodológico.

El alcance y los objetivos de la fiscalización son claves para que los destinatarios entiendan tanto el tipo de informe que se presenta como el objetivo del trabajo realizado.

Establecer el alcance y enfoque de la fiscalización resulta particularmente importante en las fiscalizaciones operativas, ya que éstas son mucho más variadas que las fiscalizaciones financieras.

Se deberán exponer de forma concisa, evitando descripciones innecesarias, tanto la materia objeto de la fiscalización, sus motivos y los objetivos de fiscalización, como el alcance de la fiscalización y la metodología seguida.

4. Aspectos generales / Observaciones

Constituye la parte principal del informe y engloba las pruebas realizadas y las evidencias obtenidas. Todo ello debe realizarse sin perder de vista los objetivos de la fiscalización que son el punto de referencia.

Se hará más comprensible el informe si este apartado se redacta siguiendo un orden (lógico, cronológico, etc.). Por ejemplo, en la tramitación de cualquier actividad o procedimiento administrativo, se seguirán las distintas etapas que lo desarrollan en su orden de ejecución.

En este sentido, en las observaciones a realizar se deben contemplar:

- a) Los criterios de fiscalización que sirvieron de base para evaluar la situación real.
- b) La descripción de los trabajos realizados, magnitud y alcance de las verificaciones.
- c) Las evidencias obtenidas, con mención tanto de sus causas como de su importancia relativa.
- d) El impacto y las consecuencias en razón de su importancia.

5. Recomendaciones

Cuando del trabajo de fiscalización se desprendan evidencias y cuestiones que hayan mostrado que una mejora significativa de las actividades y la gestión son posibles, se deben realizar las correspondientes recomendaciones encaminadas a mejorar la situación.

Estas recomendaciones deben derivarse de las conclusiones obtenidas e indicar los responsables o áreas a las que corresponde su implantación.

Serán más útiles y de mayor impacto si las recomendaciones se redactan en un estilo positivo, orientado a los resultados, y han sido previamente expuestas y acordadas con los gestores responsables.

7.4.3 Tipos de información. Utilización de información no textual.

Un informe de fiscalización sólo debe presentar los datos e información esenciales para que el lector pueda comprender el contexto de la fiscalización y sus resultados.

Estos datos no deben ser exhaustivos, solamente los necesarios para ilustrar un tema específico puesto de relieve, deben presentarse de modo que sea posible establecer una correlación con su fuente (por ejemplo, la nomenclatura presupuestaria), y deben ser lo más actualizados posible.

A menudo bastará con proporcionar referencias detalladas a fuentes de datos (por ejemplo, enlaces Internet, información publicada por los propios gestores, etc.), en lugar de mencionar dichos datos en el informe.

Las cifras y los porcentajes deben presentarse con un nivel de precisión adecuado y ser coherentes a lo largo del informe. Por regla general, la lectura de cifras redondeadas resulta más sencilla.

Los cuadros, organigramas y gráficos se emplean para reforzar los mensajes importantes o para presentar de forma simple una información compleja, como las relaciones organizativas (organigrama, flujograma, etc.) o financieras.

Unos diagramas o ilustraciones, cuidadosamente seleccionados, pueden mejorar la presentación de un informe y ayudar al lector a comprender el contexto y las evidencias obtenidas.

Las fotografías pueden constituir un tema visual recurrente a lo largo de un informe, además de utilizarse para ilustrar puntos específicos.

Aunque algunos informes se prestan más que otros al uso de estos elementos que captan la atención, todos los informes serán más atractivos para el lector si utilizan algunos de estos recursos.

7.5 Proceso de elaboración del informe

Como en todo trabajo de fiscalización que realiza la Sindicatura el proceso de elaboración del informe consta de las siguientes etapas (ver diagrama en el apartado 7.1):

- Elaboración del borrador del proyecto informe basado en las observaciones y conclusiones del trabajo de campo preparadas por los técnicos de fiscalización.
- Redacción del proyecto de informe por el auditor, a la vista del trabajo realizado por el equipo de fiscalización.
- Aprobación del proyecto de informe por el síndico responsable y presentación al Consell de la Sindicatura para su remisión a alegaciones.
- Trámite de alegaciones.
- Análisis e informe sobre las alegaciones formuladas por la entidad.
- Aprobación del informe definitivo por el Consell de la Sindicatura.

No obstante, la especificidad de la fiscalización operativa requiere de la ampliación e incluso la introducción de nuevas etapas en este proceso, en especial, en los pasos previos.

En las fiscalizaciones operativas, como ya se ha indicado en otros apartados de esta Guía, el contacto con los gestores del área o actividad auditada debe ser constante y mucho más fluido que en las fiscalizaciones financieras.

Por tanto, se deben validar con los gestores cuestiones tales como las evidencias obtenidas, las conclusiones y las posibles recomendaciones, los posibles indicadores que servirán para medir la actividad, los procedimientos aplicados en la gestión, etc.

En consecuencia, con carácter previo a la elaboración del borrador del proyecto de informe (en la propia etapa de ejecución), el equipo de fiscalización deberá haberse reunido con los gestores para debatir todas estas cuestiones y las principales conclusiones que se plasmarán en el mismo, tomando nota de sus observaciones con el fin de garantizar, en la medida de lo posible, la eficiencia y eficacia del proceso de aprobación del proyecto de informe.

Posteriormente, el auditor revisará todos estos aspectos con el equipo de fiscalización discutiendo las principales cuestiones y evaluará si los resultados de la fiscalización se ajustan a los objetivos de la fiscalización y se encuentran debidamente documentados.

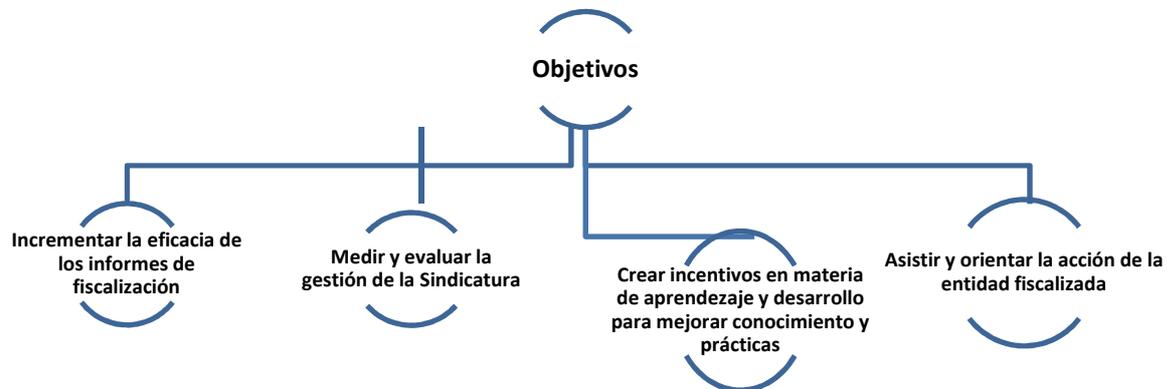
Una vez redactado el proyecto de informe, puede resultar necesario mantener nuevamente una entrevista con los gestores para perfilar aspectos sobre los que pudiera planear cualquier tipo de duda o si se ha producido algún cambio sustancial que afecte al área o actividad auditada.

8. Seguimiento de las recomendaciones

La evaluación y la medición del impacto de los informes de fiscalización operativa se obtiene a partir del seguimiento de las recomendaciones de mejora que se efectúan y de su aplicación efectiva por parte de las entidades objeto de la fiscalización.

Tal como indica la sección 703.1 del Manual de fiscalización, hay que tener en cuenta que el beneficio del trabajo de fiscalización no está en las recomendaciones efectuadas, sino en su aplicación eficaz. De ahí la importancia de realizar siempre un seguimiento posterior de las medidas adoptadas para corregir las deficiencias detectadas.

Como se observa en el cuadro siguiente, los objetivos principales del seguimiento de las recomendaciones son:



El seguimiento se lleva a cabo, habitualmente, transcurrido un tiempo prudencial de la publicación de un informe, con el fin de que los gestores dispongan del periodo necesario para la implantación de las mismas.

Los trabajos de seguimiento no constituyen, en ningún caso, una fiscalización completa, pero sirven para determinar cuáles han sido las medidas tomadas por la entidad para mejorar su gestión, así como las recomendaciones que se han puesto en práctica.

Asimismo, permiten evaluar si estas medidas son suficientes y apropiadas para solventar las debilidades detectadas.

Una vez finalizados los trabajos y publicado el informe puede resultar interesante para el equipo fiscalizador efectuar un análisis de:

- Los aspectos que funcionaron bien y por qué.
- Los aspectos que tuvieron menos éxito y por qué motivos.
- Los conocimientos adquiridos.

Todo ello con el fin de aplicar las conclusiones obtenidas en futuras fiscalizaciones operativas.

9. Control de calidad

Se deben aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando que se cumplan los requisitos aplicables y poniendo el énfasis en informes apropiados, objetivos y justos, que añadan valor y respondan a los objetivos de la fiscalización.

La fiscalización operativa es un proceso en el que el equipo de fiscalización reúne una gran cantidad de información y ejerce un alto grado de valoración sobre los temas analizados. La creación de un ambiente de trabajo de confianza mutua y responsabilidad, y de prestar apoyo a los equipos de fiscalización, constituye parte de la gestión de la calidad. Ello debe implicar la aplicación de procedimientos de control de calidad que sean relevantes y fáciles de gestionar, y garantizar que los auditores estén abiertos a los resultados recibidos del control de calidad. Si existe una diferencia de opinión entre los revisores y el equipo de fiscalización, se deben tomar las medidas adecuadas para asegurar que se preste la atención necesaria a la perspectiva del equipo de fiscalización y que los criterios generales de la Sindicatura sean consistentes. Ver al respecto la sección 1220 del Manual de fiscalización, Guía para el control de calidad de las fiscalizaciones de la Sindicatura de Comptes.