

**APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE CALIDAD EN LA
ELABORACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA
DE LAS ENTIDADES LOCALES DE LA COMUNITAT
VALENCIANA**

**Autora: Dña. M^a Consuelo García Maeso
Tutora del TFG: Dña. M^a Soledad Pérez Yuste
Cotutor del TFG: Dr. D. Enrique Aroca Luján**

Valencia, diciembre de 2015

ÍNDICE	Página
1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS	4
1.1. Antecedentes del TFG	4
1.2. Objetivos del TFG	6
1.3. Estructura del TFG	6
1.4. La Titulación de Grado con el Trabajo Fin de Grado	8
2. LA OBLIGACIÓN DE RENDIR CUENTAS DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL, AUTONÓMICO Y LOCAL	9
2.1. Sector Público Estatal	9
2.2. El Tribunal de Cuentas	13
2.3. El Tribunal de Cuentas y los Organismos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX)	16
2.4. Sector Público Autonómico Valenciano	19
2.5. La Sindicatura de Comptes	21
2.6. Sector Público local	26
2.7. Régimen jurídico económico-presupuestario de las Entidades locales	33
2.8. La obligación de las Entidades locales de rendir cuentas a la Sindicatura de Comptes	36
3.- EL SISTEMA INFORMÁTICO DE RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS ENTIDADES LOCALES	38
3.1. Documentación solicitada hasta el 31/12/2014	40
3.2. La Rendición de cuentas en la Plataforma	44
3.3. Documentación solicitada a partir de 1/1/2015	46
3.4. La Seguridad Informática en las administraciones públicas	48
3.5. La Seguridad Informática en la Plataforma de Rendición de cuentas	52
4. POLÍTICAS ESTRATÉGICAS Y DE CALIDAD DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	55
4.1. Políticas de modernización y de calidad de las Administraciones Públicas	55
4.2. Objetivos generales de la política de Calidad en la Unión Europea	63
4.3. Objetivos generales de la política de Calidad de la Administración Pública Española	68

ÍNDICE	Página
5. LAS NORMAS DE CALIDAD DE LA INTOSAI Y DE LA IGAE	77
5.1 Qué es el INTOSAI	77
5.2 Introducción a las normas ISSAI-ES más importantes	79
5.3 Qué es el IGAE y las NIAS-ES?	83
5.4 Descripción de la norma ISSAI-ES 40 de Control de Calidad para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)	86
5.5 ¿Qué es un sistema de control de calidad?	88
5.6 Descripción de las normas ISSAI-ES 200	97
5.7 Justificación/Necesidad de la aplicación de las normas de calidad a los informes de fiscalización de la Sindicatura de Comptes	115
6. DIAGNÓSTICO Y PROPUESTA DE MEJORA SEGÚN LA ISSAI-ES 40	118
6.1 Área de mejora en los líderes de la entidad para la calidad de la misma	119
6.2 Área de mejora en los requerimientos éticos relevantes	126
6.3 Área de mejora en la aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y trabajos específicos	131
6.4 Área de mejora en recursos humanos	138
6.5 Área de mejora en procedimientos de realización de trabajos	153
6.6 Área de mejora en el control/supervisión	172
7. CONCLUSIONES Y VALORACIÓN FINAL	180
7.1 Conclusiones	180
7.2 Principales áreas de mejora e indicadores	181
7.3 Plan de mejora	183
7.4 Valoración final	195
BIBLIOGRAFIA	197
ANEXOS	
Índice de Cuadros	
Índice de Gráficos	

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Antecedentes del TFG

Existe una constante preocupación por parte de los poderes políticos y gestores públicos por intentar solucionar la demanda de los ciudadanos, que pretenden recibir más y mejores servicios a un coste directo menor.

Los ciudadanos tienen la percepción de que los servicios que les presta la Administración Pública son deficientes, no funcionan con normalidad, o son de peor calidad que en el sector privado, y que todo ello les supone un coste directo demasiado elevado en forma de impuestos y en última instancia no cubren sus expectativas. Todo ello, repercute en que los ciudadanos expresen a través de encuestas de calidad de los servicios públicos que las burocracias públicas son lentas, ineficaces y poco transparentes.

De este modo, estos servicios públicos se encuentran con problemas para servir a intereses colectivos en una sociedad compleja y con una diversidad tan grande.

Los organismos de la Administración General del Estado justifican la oportunidad de profundizar en las medidas ya implantadas y abordar otras nuevas desde una perspectiva integral que redunde en el mejor funcionamiento de la Administración General del Estado y, por tanto, en el incremento de la calidad de los servicios ofrecidos a los ciudadanos.

La cultura de la evaluación y de la gestión de calidad se manifiesta en la creación el 1 de enero de 2007, tras la autorización mediante Ley 28/2006, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos, de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios (AEVAL), adscrita al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado, por Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, permitiendo integrar de forma coordinada y sinérgica una serie de programas básicos para mejorar continuamente los servicios, mediante la participación de los distintos actores interesados: decisores políticos y órganos superiores, gestores y sociedad civil.

La planificación de este trabajo desde la vertiente de la calidad, responde a la necesidad de que la prestación de los servicios públicos sean eficientes, eficaces y económicos, siempre en aras de mejorar el servicio ofrecido a los ciudadanos. Crear una nueva Administración inteligente, capaz de aprender de sus propios errores, de ser flexible y adaptarse a las nuevas tecnologías, de aplicar estos conceptos en beneficio propio y por consiguiente, en beneficio de todos.

Por ello, la calidad del servicio público se convierte en un requisito fundamental para la gestión pública y para la legitimidad de lo público. Como ciudadana comparto esta insatisfacción como el resto de los usuarios y, en mi condición de funcionaria de una Institución pública de la Comunitat Valenciana, como la Sindicatura de Comptes, me siento obligada a tratar de mejorar al menos la función y el desempeño desde mi puesto de trabajo de administrativa. En este sentido, la titulación académica cursada y en concreto el contenido de las asignaturas elegidas me proporcionan la formación teórica y práctica necesaria para abordar el presente trabajo fin de grado (en adelante TFG).

En el servicio de Corporaciones locales de la Sindicatura de Comptes, existen dos procedimientos diferenciados:

- Las fiscalizaciones específicas a las entidades locales que cada ejercicio se realizan, que en cada Plan Anual de Actuación se planifican y que año tras año se incrementan.
- La cuenta general de las entidades locales que cada ejercicio se elabora y, que recoge las cuentas de todas las entidades locales y entidades dependientes de las mismas, realizando un seguimiento de las incidencias más significativas.

De acuerdo con esta distinción, debemos señalar que la documentación anual que debe ser remitida a los OCEX (Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas), como la Sindicatura de Comptes y al Tribunal de Cuentas, para su examen y análisis, servirá exclusivamente para la elaboración del informe anual (que durante este año 2015 se realiza a través de un sistema de rendición en soporte informático, integrado en una Plataforma).

Por otro lado, el resto de la documentación que integra la Cuenta General podría quedarse en poder de la Entidad local a disposición de los OCEX a la hora de efectuarle una fiscalización específica.

1.2 Objetivos

El objeto del presente trabajo, se centra en el diagnóstico y propuesta de mejora aplicando las Normas llamadas ISSAI-ES (Normas emanadas de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, en adelante INTOSAI) sobre el control de calidad en los procesos de fiscalización de los informes de las entidades locales en la Sindicatura de Comptes, para agregar un valor añadido al propio de la fiscalización, y diseñar un plan de mejora.

Este TFG persigue constituirse en un trabajo práctico orientado a la mejora de la calidad en la elaboración de los informes de auditoría de la Sindicatura de Comptes, siguiendo unas normas de calidad que emanan de instituciones con reconocimiento internacional y nacional, como por ejemplo: la INTOSAI, y la Intervención General del Estado (en adelante IGAE).

Los objetivos específicos del presente trabajo han sido los siguientes:

- Efectuar un análisis y descripción de las normas de calidad emitidas por organismos internacionales y nacionales de los procedimientos de elaboración de informes fiscalización, en concreto del servicio de corporaciones locales, tanto en fiscalizaciones específicas como en la cuenta general de las entidades locales. Dichos trabajos se elaboran en base a la información analizada a través del sistema informático de rendición de cuentas del Tribunal de Cuentas en colaboración con el resto de OCEX (entre ellos la Sindicatura de Comptes).
- Realizar un diagnóstico y proponer un plan de mejora según el sistema de control de calidad como consecuencia del desarrollo y aplicación de la ISSAI-ES 40.

1.3 Estructura del TFG

La realización del presente TFG se ha estructurado en una serie de etapas, las cuales se corresponden con los nueve capítulos del mismo y cuyos contenidos son los que a continuación se detallan:

En el capítulo 1 " Introducción y objetivos", se detallan los antecedentes y los objetivos que pretende el presente trabajo fin de grado, detallando además la estructura del TFG y su correspondencia

con las asignaturas estudiadas en la Universidad, dándole así un enfoque más práctico.

En el Capítulo 2 "La obligación de rendir cuentas del sector público estatal, autonómico y local", se hace una descripción del Sector Público Estatal, autonómico y local, se incide especialmente en el Sector Público Valenciano y en su obligación de rendir cuentas a las Instituciones que realizan el control externo. Especial dedicación mostramos al Tribunal de Cuentas y a la relación del Tribunal de Cuentas con los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, se analiza el régimen jurídico, económico y presupuestario de las entidades locales valencianas y la obligación de rendir cuentas a la Sindicatura de Comptes.

En el Capítulo 3 "El sistema informático de rendición de cuentas de las entidades locales", se hace una presentación de la plataforma y todo lo relativo a la seguridad que dirige y controla el proceso informático y documentación a rendir por las entidades locales.

En el Capítulo 4 "Políticas de Dirección estratégica y de Calidad de las Administraciones Públicas", se especifican las principales políticas de modernización y calidad de las Administraciones Públicas. Se especifican los principales modelos de calidad y las diferentes políticas estratégicas en varios niveles: Unión Europea, Administración Pública Española, Administración General del Estado y la Administración de la Comunitat Valenciana.

En el Capítulo 5 "Las normas de calidad de la INTOSAI y de la IGAE", se describen las normas más relevantes en materia de calidad relativas a la auditoría en el sector público, así como la necesidad de su aplicación al trabajo que realiza la Sindicatura de Comptes.

En el Capítulo 6 "Diagnóstico y propuesta de mejora según la ISSAI-ES 40", como resultado del estudio realizado se presentan las evidencias obtenidas y las acciones de mejora propuestas, para cada una de las fases que integran los elementos del control de calidad.

El Capítulo 7 "Conclusiones y Valoración final". En este capítulo se sintetiza las conclusiones y valoraciones que tienen una especial relevancia para la mejora en la calidad de los trabajos de fiscalización de la Sindicatura de Comptes, y se concreta en un Plan de mejora.

1.4 La Titulación de Grado con el Trabajo Fin de Grado

El trabajo fin de Grado tiene una relación muy estrecha con la mayoría de las asignaturas que componen la titulación de Grado en Gestión y Administración Pública, ya que trata de analizar varios procedimientos del servicio de corporaciones locales de una Institución pública autonómica, la Sindicatura de Comptes. Estas materias vertebran aspectos y acervo que clarifican el objetivo y la misión del trabajo. Se entrelazan, así, el derecho administrativo, el derecho constitucional, el derecho autonómico y el régimen local, la gestión tributaria, financiera y contable del sector público (sobre todo el sector local, objeto del presente trabajo).

En los puestos administrativos, los aspectos relativos a las aplicaciones informáticas, información y documentación administrativa, la gestión de la información, técnicas y métodos de gestión pública, estadística, dirección estratégica de organizaciones públicas, estructuras administrativas y la gestión económico-financiera y presupuestaria son los que confieren el fundamento de los mismos.

La formación del personal es una prioridad básica en la Sindicatura de Comptes, si cabe aún mayor que en cualquier otra Institución pública, por su especial relación con la actividad que desarrolla esta Institución. Este desempeño eficiente requiere que el personal deba reciclarse continuamente en las materias directamente relacionadas con el trabajo, como puede ser: la auditoría del sector público, contabilidad pública, la legislación aplicable al sector público y empresas públicas, derecho mercantil, gestión de recursos humanos, regímenes de empleo público, marketing del sector público, etc.

La teoría se complementa con la práctica y se traduce en una mayor facilidad de aprendizaje y una mayor aplicación en el desarrollo laboral.

En la Sindicatura de Comptes existen dos grandes áreas de fiscalización de la que dependen varios equipos de auditoría, por un lado el área encargada de la Generalitat, sus entidades autónomas, cualquiera que sea su naturaleza, las empresas públicas de ella dependientes y cuantas entidades estén participadas mayoritariamente por la misma. Por otro lado, las entidades locales que conforman el territorio de la Comunidad Autónoma, sus Organismos Autónomos, cualquiera que sea su naturaleza, las empresas públicas dependientes de las mismas y cuantas entidades estén participadas mayoritariamente

por aquellas. Además de cuantos otros entes pertenecientes al sector público Valenciano sean incluidos por Ley.

Al tratarse de un equipo o servicio encomendado a realizar auditorías a las entidades locales y uno de los procesos principales corresponder al sistema informático de rendición de cuentas de las entidades locales, las asignaturas más relacionadas con el presente trabajo fin de grado corresponden a la calidad, derecho local, contabilidad, auditoría e informática. De igual forma, otras materias como el sistema económico y financiero, las Instituciones Europeas, el derecho laboral y la seguridad social, y la prevención de riesgos laborales, confieren una visión global del trabajo desde diferentes puntos de vista.

Por todo lo expuesto, la aplicación del contenido de las asignaturas a la actividad que desarrolla el servicio de corporaciones locales debe contribuir a una mejora en la eficiencia y eficacia en el desempeño del mismo, y como consecuencia pueda traducirse en la mejora de la calidad en la prestación de los servicios públicos, elemento clave del presente trabajo fin de grado.

2. LA OBLIGACIÓN DE RENDIR CUENTAS DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL, AUTONÓMICO Y LOCAL

2.1 Sector Público Estatal

El artículo 2 y 3 de la ley 47/2003, de 26 de noviembre, en adelante Ley General Presupuestaria, concreta que las entidades que forman parte del sector público estatal se clasifican en sector público administrativo, sector público empresarial y sector público fundacional.

A continuación se muestra en el siguiente cuadro las entidades integrantes del sector público estatal:

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO ESTATAL		
SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO	SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL	SECTOR PÚBLICO FUNDACIONAL
Administración del Estado	Entidades públicas empresariales	Las fundaciones estatales
Organismos autónomos	Sociedades mercantiles estatales	
Las entidades gestoras y demás entidades de la Seguridad Social	Otras entidades públicas empresariales	
Los órganos con dotación diferenciada en los presupuestos y sin personalidad jurídica	Los consorcios empresariales	
Otras entidades estatales de derecho público no empresariales		
Los consorcios no empresariales		

Fuente: Elaboración propia Cuadro 1

En el artículo 138 de la mencionada Ley 47/2003, cita como cuentadantes a los titulares de las entidades y órganos sujetos a la obligación de rendir cuentas y, en todo caso:

- a. Las autoridades y los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado.
- b. Los titulares de las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social.
- c. Los presidentes o directores de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales y demás entidades del sector público estatal.
- d. Los presidentes del consejo de administración de las sociedades mercantiles estatales.
- e. Los liquidadores de las sociedades mercantiles estatales en proceso de liquidación.
- f. Los presidentes del patronato, o quienes tengan atribuidas funciones ejecutivas en las fundaciones del sector público estatal.

Los cuentadantes mencionados son responsables de la información contable y les corresponde rendir, en los plazos fijados al efecto y debidamente autorizadas las cuentas que hayan de enviarse al Tribunal de Cuentas.

La responsabilidad de suministrar información veraz en que se concreta la rendición de cuentas es independiente de la responsabilidad contable, en la que incurren quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas.

También deberán rendir cuentas, los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones.

Según el artículo 119 de la Ley General Presupuestaria, las entidades integrantes del sector público estatal deberán aplicar los principios contables que correspondan según lo establecido, tanto para reflejar toda clase de operaciones, costes y resultados de su actividad, como para facilitar datos e información con trascendencia económica.

La contabilidad del sector público estatal se configura como un sistema de información económico-financiera y presupuestaria que tiene por objeto mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo.

La contabilidad del sector público estatal debe permitir el cumplimiento de los fines de gestión, de control y de análisis e información.

En cumplimiento de su obligación de rendir cuentas, los cuentadantes deberán remitir sus cuentas anuales aprobadas a la Intervención General de la Administración del Estado, acompañadas del informe de auditoría que corresponda, en su caso, impuesto por la normativa mercantil, en el caso de sociedades mercantiles estatales. Tratándose de dichas sociedades deberá acompañarse, además, el informe de gestión y el informe relativo al cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero. En el caso de fundaciones del sector público estatal deberá acompañarse este último informe.

Las cuentas anuales de las entidades que deben aplicar los principios de contabilidad pública comprenderán: el balance, la cuenta de resultado económico-patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos forman una unidad, deben estar redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad de conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública aprobado el 13 de abril de 2010.

- **El balance** comprenderá con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad.
- **La cuenta de resultado económico-patrimonial** recogerá el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración.
- **El estado de cambios en el patrimonio neto**, recoge tres partes: El estado total de cambios en el patrimonio neto, el estado de ingresos y gastos reconocidos, y el estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias. Dichos estados tendrán la estructura que figura en los modelos de cuentas anuales.
- **El estado de flujos de efectivo**, informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio.
- **El estado de liquidación del presupuesto** comprende, con la debida separación, la liquidación del Presupuesto de gastos y del Presupuesto de ingresos de la entidad, así como el resultado presupuestario. Asimismo, para aquellas entidades cuya normativa se exija, se incluye el estado del Resultado de operaciones comerciales.
- **La memoria** completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales.

El control de la gestión económico-financiera del sector público estatal, según el artículo 140 de la citada Ley 47/2003, le corresponde en su condición de supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, al Tribunal de Cuentas, como órgano del control externo del sector público estatal, en los términos establecidos en la Constitución, en su Ley Orgánica y en las demás leyes que regulen su competencia.

Los objetivos del control vienen regulados en el artículo 142 de la Ley 47/2003, y son:

- a. Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.
- b. Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas

y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada órgano o entidad.

- c. Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- d. Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado.

El control se realizará mediante el ejercicio de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) ejercerá el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle.

La IGAE remitirá al Tribunal de Cuentas la documentación indicada en el plazo de un mes desde que la hubiera recibido.

Por consiguiente, las entidades integrantes del sector público estatal quedan sometidas a la obligación de rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas por conducto de la IGAE.

Hay que tener en cuenta que en la modificación de la Constitución española de 2011 en su artículo 135 se recoge como un principio rector que debe presidir las actuaciones de todas las Administraciones Públicas, la consecución efectiva de la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera de las Entidades Locales, tal como queda reflejado posteriormente en la Ley 27/2013 de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

2.2 El Tribunal de Cuentas

El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción, de acuerdo con la Constitución y con la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. Es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos. Depende directamente de las Cortes Generales.

Sus funciones son:

- a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público.
- b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

También el Tribunal de Cuentas tiene competencia exclusiva para todo lo concerniente al gobierno y régimen interior del mismo y al personal a su servicio.

Su ámbito de actuación comprende:

- a) La Administración del Estado.
- b) Las Comunidades Autónomas.
- c) Las Corporaciones Locales.
- d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- e) Los Organismos autónomos.
- f) Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas.

El Tribunal de Cuentas podrá exigir la colaboración de todas las entidades que integran el sector público, que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional. El incumplimiento de los requerimientos del Tribunal podrá suponer la aplicación de las sanciones que se establezcan en su Ley de Funcionamiento.

Los conflictos que se susciten sobre las competencias o atribuciones del Tribunal de Cuentas serán resueltos por el Tribunal Constitucional. Los requerimientos de inhibición hechos al Tribunal de Cuentas no producirán la suspensión del respectivo procedimiento.

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía.

El Tribunal de Cuentas fiscalizará:

- a) Los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás entidades del sector público, en los casos en que así esté establecido o que considere conveniente el Tribunal.
- b) La situación y las variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público.
- c) Los créditos extraordinarios y suplementarios, así como las incorporaciones, ampliaciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.

El resultado de la fiscalización se expondrá por medio de informes o memorias ordinarias o extraordinarias y de mociones o notas que se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el Boletín Oficial del Estado.

Cuando la actividad fiscalizadora se refiera a las Comunidades Autónomas o a entidades que de ellas dependan, el Informe se remitirá, asimismo, a la Asamblea Legislativa de la respectiva Comunidad y se publicará también en su Boletín Oficial.

El Tribunal de Cuentas hará constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla.

El Informe o Memoria anual que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales en virtud del art. 136. 2, de la Constitución, comprenderá el análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del sector público. Se extenderá, además, a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público y, entre otros, a los extremos siguientes:

- a) La observancia de la Constitución, de las Leyes reguladoras de los Ingresos y Gastos del sector público y, en general, de las normas que afecten a la actividad económico-financiera del mismo.
- b) El cumplimiento de las previsiones y la ejecución de los Presupuestos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y de las demás entidades sujetas a régimen presupuestario público.

- c) La racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía.
- d) La ejecución de los programas de actuación, inversiones y financiación de las Sociedades estatales y de los demás planes o previsiones que rijan la actividad de las Empresas públicas, así como el empleo o aplicación de las subvenciones con cargo a fondos públicos.

Idéntico informe será remitido anualmente a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas para el control económico y presupuestario de su actividad financiera. El informe contendrá una Memoria de las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal durante el ejercicio económico correspondiente.

El Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público.

El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes caudales o efectos públicos. La jurisdicción contable se extiende a los alcances de caudales o efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión.

La IGAE realizará el seguimiento del cumplimiento del equilibrio financiero de las entidades integrantes del sector público estatal a las que resulte de aplicación, así como de los planes de saneamiento derivados de su incumplimiento.

2.3 El Tribunal de Cuentas y los Organismos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX)

La coordinación y colaboración de los organismos de control externo de las comunidades autónomas en el ejercicio de la función fiscalizadora, es una medida fundamental para la mejora en los servicios públicos.

En cumplimiento de lo previsto en el respectivo Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma o, posteriormente, en la correspondiente Ley de creación, se han ido constituyendo sucesivamente diferentes Órganos de Control Externo (en adelante OCEX) en la mayor parte de las Comunidades Autónomas. En la actualidad, de las 17 Comunidades Autónomas, 11 cuentan con su correspondiente OCEX.

Las comunidades autónomas suministrarán la información necesaria para la medición del grado de realización del objetivo de estabilidad presupuestaria con arreglo al procedimiento previsto en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Con arreglo al procedimiento previsto en la citada Ley, las corporaciones locales también suministrarán la misma información.

La creación de estos OCEX obliga a coordinar su actividad con la del Tribunal de Cuentas. En este sentido, el artículo 27 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en adelante LFTCu, señala que cuando la fiscalización externa se realice por Órganos de las Comunidades Autónomas en el ámbito de su competencia, el Tribunal de Cuentas informará a las Cortes Generales, partiendo de dichas actuaciones y de las ampliaciones que tuviere a bien interesar.

Asimismo, el artículo 29 de la LFTCu establece que los OCEX de las Comunidades Autónomas coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras.

A los mismos efectos, los Órganos referidos remitirán al Tribunal de Cuentas, tan pronto los tengan aprobados o, en su caso, dentro de los plazos legalmente establecidos, los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del Sector público autonómico, así como los Informes o Memorias anuales acerca de sus respectivas cuentas generales y los Informes o Memorias, Mociones y Notas en que se concrete el análisis de la gestión económico-financiera de las entidades que integran el Sector público autonómico, o de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas de dicho Sector percibidas por personas físicas o jurídicas. Los Informes o Memorias habrán de remitirse acompañados de los antecedentes.

El Tribunal de Cuentas, mediante acuerdo plenario, podrá solicitar a los OCEX, la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto si se refieren al Sector público autonómico como al estatal.

En la actualidad, como consecuencia de la interpretación dada a los artículos comentados, el Tribunal de Cuentas viene elaborando el informe anual previsto en el artículo 13.2 de la LOTCu., respecto de las Comunidades Autónomas que no disponen de OCEX. Asimismo, a partir de los informes anuales efectuados por los mencionados Órganos respecto a su respectiva Comunidad Autónoma y de los informes

específicos remitidos al Tribunal de Cuentas, éste confecciona un informe global referido a la actividad económico-financiera desarrollada por los Sectores públicos autonómico y local en un determinado ejercicio.

Con independencia de estas actuaciones fiscalizadoras concretas, se mantienen periódicamente reuniones de coordinación entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX. A tal fin, se ha constituido una Comisión de Coordinación, integrada por el Presidente del Tribunal, el Presidente de su Sección de Fiscalización y otros miembros del Pleno en representación del Tribunal de Cuentas y los Presidentes de los diferentes OCEX, así como diferentes Subcomisiones para abordar asuntos concretos, como el Informe anual de las Comunidades Autónomas, el Informe anual del Sector público local, la fiscalización de los partidos políticos, y la formación permanente del personal que presta sus servicios en estas Instituciones, entre otros.

Asimismo, como manifestación concreta de coordinación previa se ha convenido el intercambio del respectivo Programa anual de fiscalizaciones, con la finalidad de que los OCEX puedan conocer las actuaciones fiscalizadoras que el Tribunal de Cuentas tiene previsto realizar por si pudieran afectar a su respectiva programación y, de este modo, llevar a cabo una programación coordinada, evitando duplicidades innecesarias.

Como resultado de esta programación coordinada puede derivarse la ejecución conjunta de fiscalizaciones de carácter horizontal, sobre entidades que desarrollan una misma o similar actividad en los respectivos ámbitos autonómicos, y en cuyo desarrollo participen el Tribunal de Cuentas y los OCEX, adecuadamente coordinados en los términos establecidos por el citado artículo 29 de la LFTCu.

La delegación de actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables en vía jurisdiccional, y la colaboración entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX se hace efectiva a través de la confluencia de actividades entre ambas instituciones.

En el ámbito del enjuiciamiento de la responsabilidad contable no se produce solapamiento de actividades, ya que las competencias en dicha materia están atribuidas de forma exclusiva al Tribunal de Cuentas, de forma que en la legislación solamente se prevé la posibilidad de intervención de los OCEX en la instrucción de los procedimientos, a través de la figura de la delegación.

La extensión de la colaboración entre el Tribunal de Cuentas y los OCEX en la instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance presenta, dos cuestiones de especial relevancia: de un lado, la delegación de la función instructora; y de otro, la función de "vigilancia" en la expresión empleada por la Ley de Funcionamiento.

La función de "vigilancia" debe entenderse como una actividad de coordinación, apoyo, recopilación de datos y orientación respecto de los distintos Delegados Instructores, sin que en ningún caso implique intromisión en la autonomía funcional de dichos Instructores.

2.4 El Sector Público Autonómico Valenciano

El Estatuto de Autonomía de la Comunitat Valenciana fue promulgado, es decir, se aprobó, por Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, reformado mediante Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, siendo fruto del consenso de las principales fuerzas políticas valencianas que quisieron recuperar el autogobierno de la Comunitat Valenciana.

De las dos vías de acceso, o fórmulas para tener derecho a la autonomía que se especifican en los artículos 143 y 151 de la Constitución Española, el pueblo Valenciano accedió a la autonomía por una intermedia, que le ha permitido recuperar el autogobierno y sus instituciones como corresponde a su condición de nacionalidad histórica.

Las relaciones de la Comunitat Valenciana con el Estado y las demás comunidades autónomas se fundamentan en los principios de lealtad institucional y solidaridad. El Estado velará por paliar los desequilibrios territoriales que perjudiquen a la Comunitat Valenciana.

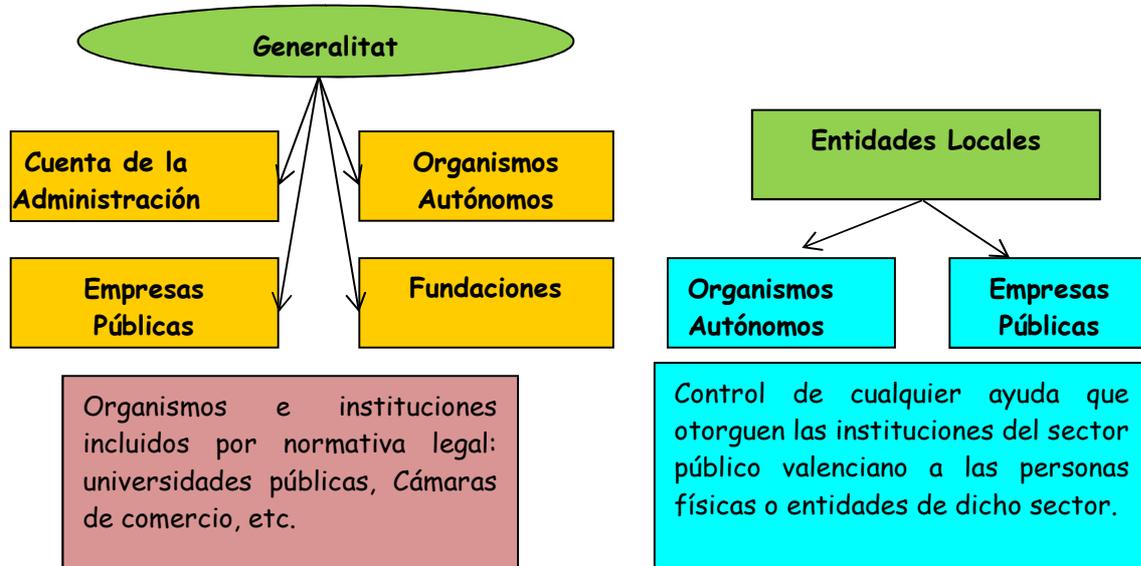
El territorio de la Comunitat Valenciana comprende el de los municipios integrados en las provincias de Alicante, Castellón y Valencia.

El sector público valenciano, está integrado por:

- a) La Generalitat, sus entidades autónomas, cualquiera que sea su naturaleza, las empresas públicas de ella dependientes y cuantas entidades estén participadas mayoritariamente por la misma.
- b) Las entidades locales que conforman el territorio de la Comunidad Autónoma, sus Organismos Autónomos, cualquiera que sea su naturaleza, las empresas públicas dependientes de las mismas y cuantas entidades estén participadas mayoritariamente por aquellas.

- c) Cuantos organismos y corporaciones sean incluidos por Ley de las Cortes Valencianas.

A continuación se muestra un gráfico de la distribución del sector público Valenciano:



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 1

La Generalitat y los entes locales podrán crear órganos de cooperación, con composición bilateral o multilateral, de ámbito general o sectorial, en aquellas materias en las que existan competencias compartidas, con fines de coordinación y cooperación según los casos.

La Generalitat constituye el conjunto de las instituciones de autogobierno de la Comunitat Valenciana. Forman parte de la Generalitat: Les Corts Valencianes, el President y el Consell.

El artículo 44 de la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, del Estatuto de Autonomía de la Comunitat Valenciana, atribuye el control económico y presupuestario de la Generalitat Valenciana a la Sindicatura de Comptes, remitiendo a las Cortes Valencianas la facultad de fijar por Ley su composición y funciones. Todo ello sin perjuicio de lo establecido en la legislación del Estado.

Si bien, por imperativo del propio Estatuto de Autonomía, a la Sindicatura de Comptes sólo le corresponde el ejercicio de funciones fiscalizadoras, en aras de la colaboración que debe existir entre las distintas administraciones públicas, se prevé la instrucción, por la Institución Valenciana, de los procedimientos jurisdiccionales

pertinentes para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, siempre que el Tribunal de Cuentas así lo delegue.

2.5 La Sindicatura de Comptes

La Sindicatura de Comptes depende orgánicamente de las Cortes Valencianas, si bien goza de total independencia funcional para el mejor cumplimiento de sus fines.

La Sindicatura de Comptes es el órgano al que corresponde el control externo del Sector público y de las entidades locales que conforman el territorio de la Comunitat Valenciana, así como sus organismos autónomos, cualquiera que sea su naturaleza, las sociedades mercantiles públicas locales dependientes de las mismas y cuantas entidades estén participadas mayoritariamente por aquellas, según consta en la Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo.

Es de destacar el reconocimiento de la independencia funcional de la Institución, a fin de dotarla de la necesaria libertad para poder garantizar el mejor y más libre desarrollo de sus funciones, sin que ello sea impedimento para declarar su dependencia orgánica de las Cortes Valencianas, ante las que ha de rendir sus informes y, en última instancia, responder de su actuación.

Acorde con esta independencia funcional es el reconocimiento de su competencia para elaborar y aprobar el anteproyecto de su propio presupuesto, así como la potestad para regular tanto cuanto afecte a su gobierno y organización como al régimen interno del personal a su servicio. Por ello se atribuye la selección del personal a su servicio, si bien se determinan los sistemas para dejar garantizados los principios constitucionales de publicidad, igualdad, mérito y capacidad.

En la misma Ley, en su artículo 8, se establece que Cuentas Generales de la Generalidad Valenciana, habrán de ser presentadas, por la Conselleria de Economía y Hacienda, antes del 30 de junio del año siguiente al del ejercicio económico al que correspondan, ante la Sindicatura de Cuentas, que las examinará, comprobará y censurará y en el artículo 9, se dice que las entidades locales valencianas han de presentar sus cuentas generales a la Sindicatura de Comptes antes del 31 de octubre del año siguiente al del ejercicio económico al que correspondan. Asimismo, se señala que corresponde a esta Sindicatura el examen de las cuentas que remitan las entidades locales.

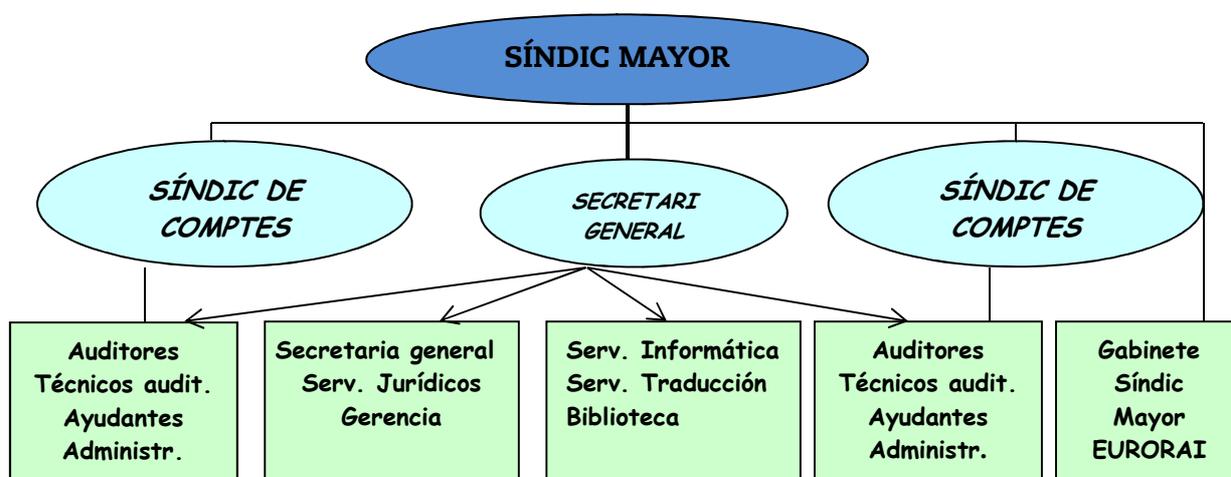
Su ámbito de actuación será el sector público Valenciano.

La austeridad fundamenta la determinación del número de Síndicos que han de elegir las Cortes Valencianas, fijado en tres, de entre los que ha de designarse al Síndico Mayor, facultad esta que se atribuye al Presidente de la Generalitat.

Son órganos de la Sindicatura de Comptes:

- a) El Síndico Mayor.
- b) El Consejo.
- c) Los Síndicos.
- d) La Secretaría General.
- e) Los Auditores.

A continuación se muestra el organigrama de la Institución:



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 2

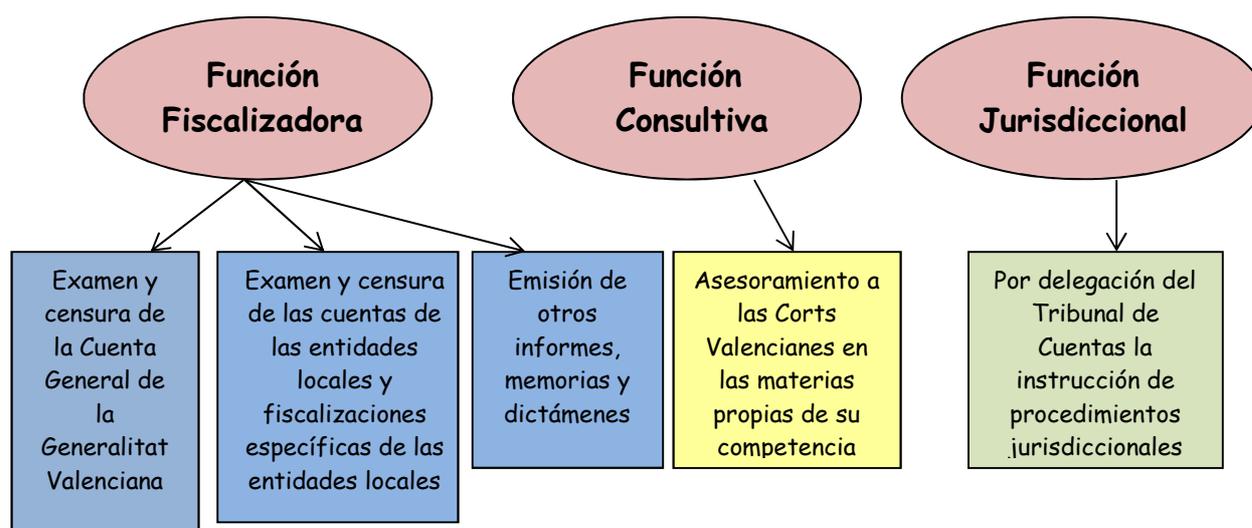
Por delegación de las Cortes Valencianas tiene encomendadas las siguientes funciones:

- a) El control externo de la gestión económico-financiera del sector público valenciano y de sus cuentas.
- b) Conocer las auditorías realizadas bajo la dirección de la Intervención General de la Generalitat Valenciana.

- c) Cuantas funciones, de acuerdo con el ordenamiento jurídico, sean convenientes para asegurar adecuadamente el cumplimiento de los principios financieros, de legalidad, de eficacia y de economía, exigibles al sector público.
- d) El asesoramiento a las Cortes Valencianas en las materias propias de su competencia.

Cuando en el ejercicio de sus funciones la Sindicatura de Comptes encuentre cualquier clase de obstrucción que dificulte o impida su actividad, lo pondrá en conocimiento de las Cortes Valencianas; asimismo, pondrá en conocimiento de éstas cuantos conflictos puedan plantearse en relación con el desenvolvimiento de sus facultades y atribuciones.

En el gráfico siguiente se muestra las funciones encomendadas a la Sindicatura de Comptes:



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 3

Realizará la función fiscalizadora la Sindicatura de Comptes por los siguientes medios:

- a) Examen y censura de las Cuentas Generales anuales de la Generalitat Valenciana y de las Entidades que integran el sector público valenciano, a los efectos de la ley de la Sindicatura de Comptes.

El examen, la comprobación, así como la emisión y el envío a las Cortes Valencianas del informe correspondiente, con el fin de que

éstas lo aprueben o hagan las oportunas observaciones, en el caso de la Cuenta General de la Generalitat se ha de realizar antes del 31 de diciembre del mismo año.

Los informes deberán contener, en su caso, un detalle sucinto de las infracciones, los abusos o presuntas irregularidades que se hayan observado.

Las conclusiones que adopten las Cortes Valencianas habrán de ser publicadas en el Diario Oficial de la Comunitat Valenciana (DOCV).

La iniciativa fiscalizadora, en el ámbito de sus competencias corresponde a la Sindicatura de Comptes y a las Cortes Valencianas.

- b) Emisión de informes, memorias, dictámenes y cualesquiera otros documentos que se consideren convenientes para el cumplimiento de la función.

Los informes o memorias que, como resultado del examen y comprobación de las Cuentas Generales a que se refiere el apartado anterior, sean emitidos por la Sindicatura de Comptes, serán remitidos a las respectivas entidades a las que corresponde la adopción de las medidas pertinentes que resulten del contenido de tales informes o memorias.

La Sindicatura de Comptes comunicará, a los organismos controlados, el resultado del mismo, estando éstos obligados, dentro de los plazos concedidos, a responder, poniendo en conocimiento de la Sindicatura de Comptes las medidas adoptadas en base a las verificaciones de control efectuadas.

La Sindicatura de Comptes propondrá las medidas que considere deben de adoptarse para la mejor gestión económico-administrativa del sector público valenciano, así como aquellas más idóneas para lograr un más eficaz control del mismo. Del mismo modo, informará a las Cortes Valencianas del grado de cumplimiento de sus actuaciones de control por parte de los organismos controlados. Y ha de elaborar y remitir a las Cortes Valencianas una memoria anual de sus actuaciones.

La emisión de informes, memorias o dictámenes podrá realizarse, asimismo a requerimiento de las Cortes Valencianas, del Consell, de las entidades locales, en su caso, o en cumplimiento del programa anual de actuación aprobado por la propia Sindicatura. El

ejercicio del derecho de petición de las Cortes Valencianas corresponde al Pleno de las mismas.

La Sindicatura de Comptes realiza su actividad de control de acuerdo con un plan de actuación, confeccionado por ella misma y con cuya ejecución pueda formarse juicio suficiente sobre la calidad y regularidad de la gestión económico-financiera del sector público valenciano. Esta actividad no podrá verse afectada por el derecho de petición que corresponde a las Cortes Valencianas, al Consell y a las entidades locales.

- c) Para el desarrollo de sus funciones, la Sindicatura de Comptes podrá utilizar todos los medios adecuados para la consecución de sus objetivos, incluidos los de carácter informático y la contratación de expertos. El Consejo también podrá contratar con empresas consultoras o de auditoría para el cumplimiento de su programa anual de actuación.

La función de asesoramiento a las Cortes Valencianas se ejerce a requerimiento de ésta Institución, pudiendo la Sindicatura de Comptes solicitar, de cualquier órgano del sector público, cuantos antecedentes estime adecuados para el mejor cumplimiento de su cometido.

Asimismo, a la Sindicatura de Comptes le corresponde el control externo de toda ayuda, cualquiera que sea su naturaleza, que, con cargo a sus presupuestos, otorguen las instituciones del sector público valenciano a personas físicas, instituciones o entidades del sector privado.

De conformidad con su independencia funcional, corresponde en todo caso, a la Sindicatura de Comptes el ejercicio de las siguientes competencias:

- La elaboración y aprobación del proyecto de su propio presupuesto, integrándose este último, una vez tramitado y aprobado por los órganos competentes, en el Presupuesto de la Generalidad Valenciana, como Sección independiente.
- La regulación de cuanto afecte a su gobierno y organización, de acuerdo con los créditos presupuestarios autorizados por las Cortes Valencianas para estos fines.
- La regulación del régimen interno del personal a su servicio, sin perjuicio de las normas generales que sean de aplicación.

- Sin perjuicio de sus propias competencias, las actuaciones resultantes del ejercicio de las funciones fiscalizadoras de la Sindicatura de Comptes deberán ser remitidas por ésta al Tribunal de Cuentas.
- Por delegación del Tribunal de Cuentas podrán ser instruidos, por la Sindicatura de Comptes, los procedimientos jurisdiccionales pertinentes para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que pueden incurrir quienes tengan a su cargo la recaudación, la administración, el manejo o custodia de caudales o efectos públicos.

2.6 Sector Público Local

La entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 (CE) supone la implantación de un nuevo modelo de Estado, uno de cuyos aspectos más destacados es el de su organización territorial, en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas (CCAA) que se constituyan (art. 137).

La construcción del Estado de las Autonomías, con las transferencias de competencias y descentralización política y administrativa del poder central al autonómico y local favorece un acercamiento al ciudadano, pero también conduce a una mayor complejidad e interdependencia dentro del sistema administrativo, así como a un escenario de conflictos de intereses, rivalidades y reivindicaciones en materia de competencias y por la financiación.

La Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local (LBRL), en su artículo 5, reconoce la capacidad jurídica de las entidades locales, para adquirir, poseer, reivindicar, permutar, gravar o enajenar toda clase de bienes, celebrar contratos, establecer y explotar obras o servicios públicos, obligarse, interponer los recursos establecidos y ejercitar las acciones previstas en las leyes, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Del mismo modo, las entidades locales sirven con objetividad los intereses públicos que les son encomendados y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, según lo dispuesto en el artículo 6 de la citada Ley. Asimismo, los Tribunales ejercerán el control de legalidad de los acuerdos y actos de las mismas.

Las competencias locales se clasifican en tres tipos según la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL):

- 1) Las competencias propias.
- 2) Las competencias atribuidas por delegación.
- 3) Las "distintas de las propias y las atribuidas por delegación".

Las entidades locales comprendidas en el territorio de la Comunitat Valenciana administran con autonomía los asuntos propios, de acuerdo con la Constitución Española y el Estatuto. Las administraciones públicas locales de la Comunitat Valenciana se rigen en sus relaciones por los principios de coordinación, cooperación y colaboración.

Se considera sector público local según la ley de estabilidad presupuestaria:

- Las entidades locales, los organismos autónomos y los entes públicos dependientes de aquéllas, que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales.
- El resto de las entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y demás entes de derecho público vinculados o dependientes de las entidades locales.

Integrantes del sector público local:

- Los ayuntamientos, diputaciones, consejos y cabildos insulares.
- Los órganos de gobierno y administración de las áreas metropolitanas, las mancomunidades de municipios, las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios y las entidades de ámbito territorial inferior al municipal, instituidas o reconocidas por las Comunidades autónomas.
- Los organismos autónomos y entidades públicas empresariales vinculadas o dependientes de los sujetos enumerados en los párrafos anteriores.
- Las sociedades mercantiles controladas o participadas mayoritariamente.

- Las instituciones sin ánimo de lucro que estén controladas o financiadas mayoritariamente por alguno o varios de los sujetos enumerados con anterioridad.
- Los consorcios locales.
- Aquellos entes no incluidos en los párrafos anteriores, que se clasifiquen como agentes del sector público local por las instituciones con competencia.

Toda Entidad Local tiene la obligación legal de inscribirse en el Registro de Entidades del Ministerio de Administraciones Públicas.

Se consideran entidades locales, según artículos 3 y 87 de la LBRL y artículo 2 de LGP:

- Municipios
- Provincias/Diputaciones
- Islas
- Entidades Locales Menores
- Comarcas
- Áreas Metropolitanas
- Mancomunidades
- Consorcios
- Entidades de ámbito inferior al municipio (EATIM)

Se consideran entes dependientes:

- Organismos Autónomos
- Entidades Públicas Empresariales
- Sociedades Mercantiles (>50% público)
- Sociedades Mercantiles < 50%:
 - Sociedades Mercantiles Interadministrativas
 - Empresas Privadas con Participación Pública.
- Participación de las Entidades Locales en:

- Consorcios; Fundaciones; Instituciones Sin Ánimo de Lucro

La CE reconoce expresamente la autonomía financiera de estas entidades al establecer que las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las CCAA (art. 142 CE) y que las CCAA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles (art. 156). Asimismo, en la esfera de los ingresos, esta autonomía financiera supone el reconocimiento de cierta potestad tributaria o poder tributario a estos entes (art. 133.2 CE).

En general, la financiación local, se encuentra regulada en el Título VIII (arts. 105 a 116) -"De las Haciendas Locales"- de la LBRL y, fundamentalmente, en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

También habrá que tener en cuenta una de las novedades más importantes de la LRSAL, es la obligación establecida en el nuevo artículo 116 tercero que dice que todas las Entidades Locales deben calcular antes del 1 de noviembre de cada año el coste efectivo de los servicios que prestan y que estos se publicarán. Novedad que contribuye a la transparencia y a la evaluación de los servicios.

Según el artículo 200 del TRLRHL, el Régimen jurídico de las entidades locales y sus organismos autónomos quedan sometidos al régimen de contabilidad pública en los términos establecidos en dicha Ley.

Las sociedades mercantiles en cuyo capital tengan participación total o mayoritaria las entidades locales estarán igualmente sometidas al régimen de contabilidad pública, sin perjuicio de que se adapten a las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil y al Plan General de Contabilidad vigente para las empresas españolas.

La sujeción al régimen de contabilidad pública lleva consigo la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas. El ejercicio contable coincidirá con el ejercicio presupuestario.

Corresponde al Ministerio de Hacienda a propuesta de la IGAE:

- a. Aprobar las normas contables de carácter general a las que tendrá que ajustarse la organización de la contabilidad de los entes locales y sus organismos autónomos.
- b. Aprobar el Plan General de Cuentas para las entidades locales, conforme al Plan General de Contabilidad Pública.
- c. Establecer los libros que, como regla general y con carácter obligatorio, deban llevarse.
- d. Determinar la estructura y justificación de las cuentas, estados y demás documentos relativos a la contabilidad pública.

A la Intervención de las entidades locales le corresponde llevar y desarrollar la contabilidad financiera y el seguimiento, en términos financieros, de la ejecución de los presupuestos de acuerdo con las normas generales y las dictadas por el Pleno de la corporación. Asimismo, competirá a la Intervención la inspección de la contabilidad de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, de acuerdo con los procedimientos que establezca el Pleno.

La contabilidad pública se llevará en libros, registros y cuentas según los procedimientos técnicos que sean más convenientes. En los citados libros, registros y cuentas, se contabilizarán la totalidad de los actos u operaciones de carácter administrativo, civil o mercantil, con repercusión financiera, patrimonial o económica en general.

La contabilidad de los entes locales estará organizada al servicio de los siguientes fines:

- a. Establecer el balance de la entidad local, poniendo de manifiesto la composición y situación de su patrimonio, así como sus variaciones.
- b. Determinar los resultados desde un punto de vista económico-patrimonial.
- c. Determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios.

- d. Registrar la ejecución de los presupuestos generales de la entidad, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios.
- e. Registrar los movimientos y situación de la tesorería local.
- f. Proporcionar los datos necesarios para la formación de la cuenta general de la entidad, así como de las cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas.
- g. Facilitar la información necesaria para la confección de estadísticas económico-financieras por parte del Ministerio de Hacienda.
- h. Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.
- i. Rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión.
- j. Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia.
- k. Posibilitar el inventario y el control del inmovilizado material, inmaterial y financiero, el control del endeudamiento y el seguimiento individualizado de la situación deudora o acreedora de los interesados que se relacionen con la entidad local.

De acuerdo con el artículo 2.1 TRLRHL, la hacienda de las entidades locales estará constituida por los siguientes recursos:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
- b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las CCAA o de otras entidades locales.
- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas.
- d) Las subvenciones.

- e) Los percibidos en concepto de precios públicos.
- f) El producto de las operaciones de crédito.
- g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- h) Las demás prestaciones de derecho público.

La LBRL, en el corto espacio que dedica a las Haciendas Locales, establece premisas fundamentales que orientan claramente la futura normativa, presupuestaria y contable de las corporaciones locales: de un lado, la existencia de un presupuesto único integrado por el de la propia entidad y los de todos los organismos y empresas locales dependientes de aquella con personalidad jurídica propia y, de otro, la declaración de que tanto la estructura de los presupuestos como el plan de cuentas serán determinados o establecidos por la Administración del Estado. Ello permite el que se vea facilitada la acomodación del régimen presupuestario y contable de las corporaciones locales a los preceptos de la Ley General Presupuestaria.

En la Ley reguladora de las Haciendas Locales el presupuesto único se configura como un presupuesto general integrado por el de la propia entidad local, los de sus organismos autónomos y por los estados de previsión de las sociedades mercantiles de capital público local. Si bien cada parte del presupuesto general conserva una cierta autonomía que permite su ejecución y liquidación independiente y, en el caso de las sociedades, la utilización única de un sistema de contabilidad patrimonial, la Ley impone un estado de consolidación que lleva a conocer, en su conjunto, las previsiones de gastos e ingresos anuales, tanto corrientes como de capital, de todos los servicios de la entidad, cualquiera que sea su forma de gestión.

Los sujetos contables de la Cuenta General de las Entidades locales (art. 209 del TRLRHL), son los siguientes:

- a) La propia entidad.
- b) Los organismos autónomos.
- c) Las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de las entidades locales.

En la estructura presupuestaria, los ingresos serán objeto de clasificación económica y los gastos de la económico-funcional. Las corporaciones podrán establecer la clasificación orgánica atendiendo a su propia estructura organizativa. Así la partida presupuestaria viene definida, al menos, por la conjunción de las clasificaciones funcional y económica. El control fiscal y contable de los gastos se realizara sobre la partida presupuestaria así definida.

En la ejecución de los presupuestos de gastos se establecen para las corporaciones locales las cuatro fases preceptivas en los Presupuestos del Estado: autorización, disposición, obligación y pago.

En relación con la contabilidad, el TRLRHL se limita a dictar unas disposiciones generales declarando la competencia del Ministerio de Economía y Hacienda para desarrollar la materia, si bien se determinan los fines que la contabilidad local debe perseguir y los estados y cuentas que, en consecuencia, se deben formar y rendir. En consonancia con la existencia de un presupuesto general, se establece, para el mismo, la formación de una cuenta general integrada, como aquel, por la de la propia entidad, las de sus organismos autónomos, y las de las sociedades mercantiles de capital público local.

Sin embargo, la situación, medios y organización interna de los Ayuntamientos de escasa población parecen obligar a plantearse la necesidad de un tratamiento especial simplificado para los mismos que afecta tanto a la materia presupuestaria como a la contable, esta última en su doble faceta de contabilidad y de rendición de cuentas. La Ley contempla el problema y prevé la solución oportuna a la expresada situación en el triple aspecto indicado.

En cuanto a la fiscalización en las corporaciones locales, venía centrada hasta ahora en el llamado control de legalidad, ignorándose, prácticamente, los otros controles que, incluso por precepto constitucional, son exigibles en las Administraciones Públicas. De ahí la necesidad, como la Ley lo hace, de regular no solo el control interno en su faceta interventora sino también en sus acepciones de control financiero y control de eficacia.

2.7 Régimen jurídico económico- presupuestario de las Entidades Locales

En cuanto al régimen presupuestario y contable de las entidades locales, la Ley tiende a acercarlo al máximo posible, a los preceptos de la Ley

General Presupuestaria, de los que, salvo en contados casos, las Haciendas Locales estaban al margen.

El Régimen jurídico aplicable a la hacienda de las entidades locales, esta contenido fundamentalmente en los artículos 105 a 116 de la LBRL, y en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL).

Por otra parte, son complemento de las citadas leyes, las siguientes:

- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y sus modificaciones posteriores.
- La Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria incluye en su ámbito de aplicación a las entidades locales, los organismos autónomos y los entes públicos y sociedades mercantiles dependientes de dichas entidades. Los artículos 19 a 25 de esta norma regulan diversos aspectos en orden al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria por el sector local.
- Ley 8/2010, de 23 de junio, de la Generalitat, de régimen Local de la Comunidad Valenciana, así como la Ley 8/2011, de 1 de abril, de Modificación de los artículos 86.3 y 104.2 de la Ley 8/2010.
- Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.
- Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

Ley que ha pretendido clarificar las competencias municipales para evitar duplicidades con las competencias de otras Administraciones, de forma que se haga efectivo el principio: "Una Administración, una competencia". Considera el legislador que el modelo competencial de 1985 era muy confuso y demasiado complejo, por lo que ha generado disfuncionalidades, situaciones de concurrencia competencial y duplicidades. Los Ayuntamientos han venido prestando servicios sin título competencial específico y sin contar con los recursos adecuados para esos servicios.

- Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (modifica el artículo 199 de la Ley 8/2010).
- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local y posteriores modificaciones.
- El capítulo primero del título sexto de la Ley reguladora de las Haciendas locales, dedicado a los presupuestos de las entidades locales, cuenta con un desarrollo reglamentario aprobado por Real Decreto 500/1990, de 20 de abril.
- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, 3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se establece la estructura de los presupuestos de las entidades locales.
- Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifican las Instrucciones del modelo básico, normal y simplificado de contabilidad local, aprobada por Ordenes EHA/4040/2004, EHA/4041/2004 y EHA/4042/2004, de 23 de noviembre.
- Acuerdo del Consell de la Sindicatura de Comptes de 5 de julio de 2010, por el que se aprueba la Instrucción que actualiza y regula el formato de la Cuenta General de las entidades locales en soporte informático y el procedimiento telemático para la rendición de cuentas.
- Acuerdo de 28 de septiembre de 2012, del Consell de la Sindicatura de Comptes por el que se aprueba la instrucción relativa a la remisión a esta institución de la información sobre las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto, los reparos e informes formulados por intervención y los acuerdos adoptados contrarios a los informes del secretario de la entidad local.
- Acuerdo de 13 de septiembre de 2013, del Consell de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, por el que se dispone la publicación de la instrucción relativa al suministro de información sobre la contratación de las entidades del sector público valenciano, tanto autonómico como local.

- Acuerdo de 22 de abril de 2014, del Consell de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, por el que se modifica la instrucción de 28 de septiembre de 2012.

2.8 La obligación de las entidades locales de rendir cuentas a la Sindicatura de Comptes

El artículo 223 del TRLRHL después de regular la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre las entidades locales, de acuerdo con las leyes orgánica y de funcionamiento de dicho órgano, se remite a las facultades que, en materia de fiscalización externa de las entidades locales, tengan atribuidas por sus Estatutos las comunidades autónomas.

En el artículo 39 del Estatuto de Autonomía de la Comunitat Valenciana se establece que la Sindicatura de Comptes es el órgano encargado del control externo económico y presupuestario de la actividad financiera de la Generalitat, de los entes locales comprendidos en su territorio y del resto del sector público valenciano, así como de las cuentas que lo justifiquen. Por lo tanto, existe a nivel estatutario, una inclusión específica de los entes locales dentro del ámbito funcional propio de la Sindicatura de Comptes.

Del mismo modo, en el artículo 2º.1 b) de la Ley de la Generalitat 6/1985, de 11 de mayo, de la Sindicatura de Comptes, se considera que son parte integrante del sector público valenciano tanto las entidades locales que conforman el territorio de la Comunitat Valenciana, como sus organismos autónomos, cualquiera que sea su naturaleza, las empresas públicas que de ellas dependan y todas las entidades que estén participadas mayoritariamente por aquéllas.

La Sindicatura de Comptes, a tal fin se fija unos objetivos en la fiscalización de las entidades locales, estos son:

- 1.- Conseguir el cumplimiento de la obligación de las entidades locales de presentar sus cuentas a la Sindicatura de Comptes y que éstas se presenten de forma adecuada y en el plazo legal.
- 2.- Examinar la documentación remitida.
- 3.- Elaborar un informe que recoja la situación a nivel de presentación de las cuentas y el análisis efectuado sobre la documentación remitida.
- 4.- Mejorar la transparencia en el proceso de rendición de cuentas.

La dificultad de compatibilizar la facultad de fiscalización de la Sindicatura sobre las Entidades Locales, con la indudable potestad fiscalizadora del Estado sobre ellas y la autonomía que a las mismas se les reconoce constitucionalmente se ha salvado por una doble vía:

- 1.- Limitando la potestad de control de la Sindicatura a aquella parte de la gestión financiera local que esté comprendida en el ámbito competencial de la Generalitat Valenciana, ámbito que nace de la estructura autonómica que la Constitución confiere al Estado.
- 2.- Reconociendo expresamente a las entidades locales como los órganos competentes para adoptar las medidas oportunas que, a la vista de los informes o dictámenes, como resultado del ejercicio de su función fiscalizadora, emita la Sindicatura.

La Sindicatura de Comptes suscribió con el Tribunal de Cuentas un convenio de colaboración de fecha 24 de abril de 2007, cuyo objeto es la implantación de medidas de coordinación de la rendición telemática de las cuentas generales de las entidades locales, objeto del presente trabajo, y que se comenta más adelante. La falta de presentación de cuentas origina una grave responsabilidad por el incumplimiento de la obligación que tiene todo gestor de fondos públicos de presentar cuentas.

A continuación se muestra por tipos y por provincias la organización de entidades locales Valencianas, información recopilada en el informe de la cuenta general de las entidades locales del ejercicio 2013, aprobado el 2 de julio de 2015, tras la rendición de las cuentas a la Sindicatura de Comptes:

Tipo de entidad	Alicante	Castellón	Valencia	Total
Municipios	141	135	266	542
Provincias	1	1	1	3
Mancomunidades	26	9	27	63
Áreas Metropolitanas	-	-	2	2
Entidades Locales Menores	3	1	3	7
Consortios	16	14	26	56
Organismos Autónomos	30	11	41	82
Entidades públicas empresariales	1	-	3	4
Sociedades Mercantiles Públicas	34	14	50	98
Total	252	186	419	856

Fuente: Sindicatura de Comptes (Cuenta General de las Entidades Locales 2013).

Cuadro 2

De los 542 ayuntamientos, 383 ayuntamientos son menores de 5.000 habitantes, concentrándose aproximadamente un 9% de la población, 94 ayuntamientos son mayores de 5.000 y menores de 20.000 habitantes con un 18% de la población, y 65 ayuntamientos son mayores de 20.000 habitantes con un 73% de la población valenciana.

La distribución por estratos de población de los municipios es la siguiente:

Municipios	Menor 5.000 hab.	Entre 5.000 y 50.000 hab.	Mayor de 50.000 hab.	Total
Número Total Municipios	383	144	15	542
% Población Total Municipios	9%	45%	46%	100%
Nº Municipios que no rinden la Cuenta 2013	19	4	2	25

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del Informe de la Cuenta General de las EELL 2013 de la Sindicatura de Comptes.

Cuadro 3

La evolución en la rendición de cuentas de las entidades locales, ha pasado de 576 entidades locales en el ejercicio 2010 a 610 entidades locales en el ejercicio 2013.

3. EL SISTEMA INFORMÁTICO DE RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS ENTIDADES LOCALES

La Plataforma para la Rendición de Cuentas que han implantado el Tribunal de Cuentas (TCu) y los Órganos de Control Externo (OCEX) territoriales se enmarca dentro del impulso que se pretende dar al uso de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas para el tratamiento de la información contable.

La plataforma tiene como objetivos el establecimiento de los procedimientos de envío, validación y explotación, mediante medios telemáticos o informáticos, de las cuentas tanto al Tribunal de Cuentas como a los OCEX; en base a una estructura de ficheros XML y PDF ya definida.

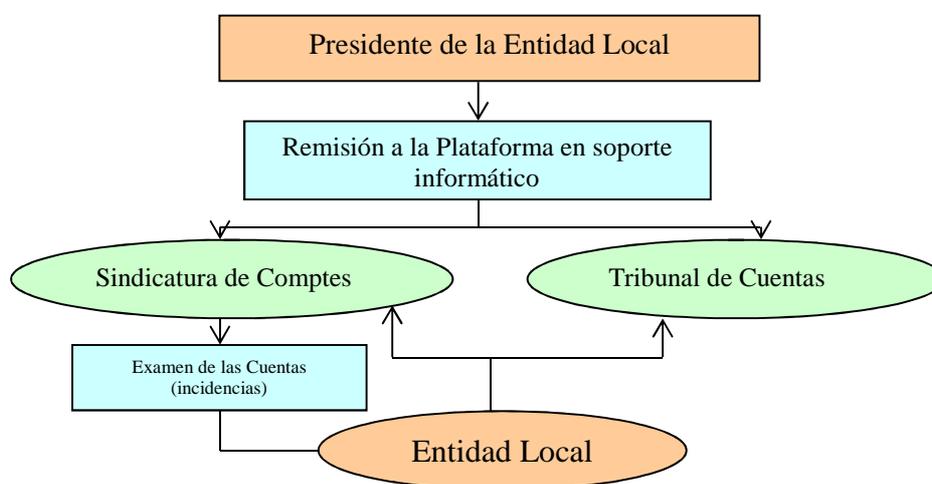
Por lo que a la rendición de cuentas se refiere, las Instrucciones de contabilidad recogen que, una vez aprobada la Cuenta General por el Pleno de la Corporación, se rendirá por el Presidente de la Entidad Local al órgano u órganos de control externo competentes en los plazos previstos en la normativa vigente. Reconocen también de forma expresa la posibilidad que tienen dichos órganos de control externo de

establecer procedimientos de envío a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

A través de la dirección electrónica "www.tcu.es", serán difundidos los nuevos procedimientos y actuaciones. En esta dirección se encontrará una relación actualizada de los documentos, solicitudes, escritos y comunicaciones que puedan presentarse los soportes, medios y aplicaciones informáticas, a través de las cuales realizarla.

A continuación de forma gráfica se muestra este proceso:

FLUJOGRAMA DE RENDICIÓN DE CUENTAS DE LA ENTIDAD LOCAL



Fuente: Elaboración propia

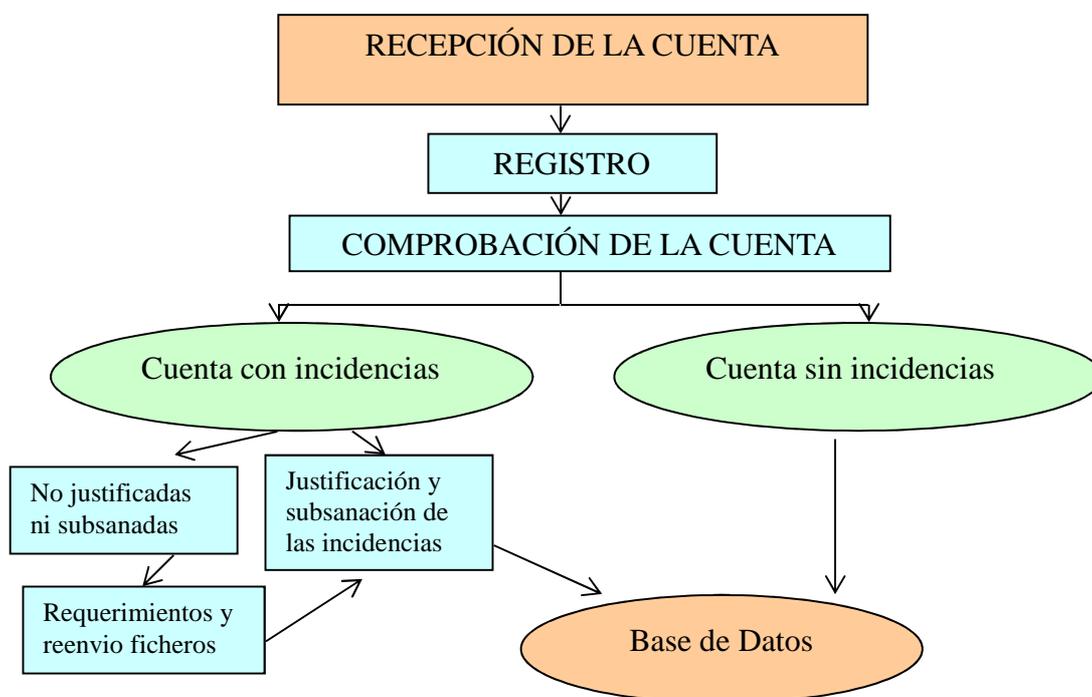
Gráfico 4

De acuerdo a los objetivos antes comentados y al marco legal en el que se encuadra el funcionamiento del TCu y los OCEX y de la información a transmitir, la plataforma está basada en los siguientes principios fundamentales:

- ❑ **Garantía de autenticidad, integridad y conservación** de la información contable que se rinde y de que la información que se ha recibido en el TCu/OCEX no ha sido modificada desde su creación.
- ❑ **Garantía de recepción de la información** por parte del órgano destinatario; de forma que el remitente tiene la seguridad de que su envío ha sido recibido.
- ❑ **Ajuste de la aplicación a los formatos de ficheros XML y PDF** definidos y acordados por la IGAE, el TCu y los OCEX.

- **Ajuste a las validaciones contables y estructurales** que deben seguir los ficheros.

FLUJOGRAMA DE LAS FASES DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 5

3.1 Documentación solicitada hasta el 31/12/2014

La revisión de la normativa contable para la Administración Local de 1990 se produjo en el año 2004, articulándose a través de tres modelos contables que vinieron a sustituir a los dos que existían con anterioridad, quedando fijada su aplicación efectiva para el ejercicio 2006. Estos tres modelos quedaron regulados en las disposiciones siguientes:

- Instrucción del modelo normal de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre.
- Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre.
- Y, por último, Instrucción del modelo básico de contabilidad local, -aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre.

El ámbito de aplicación de los tres modelos se definió en función de dos variables representativas de la dimensión de las entidades locales: la población y el importe de su presupuesto, y no sólo de la población como venía siendo tradicional.

Estos modelos han estado vigentes hasta el 1 de enero de 2015, y para la descripción del trabajo son con los que vamos a trabajar, aunque hay que comentar que las instrucciones que estarán vigentes a partir del 1 de enero de 2015, y que tendrán su repercusión en la Cuenta General de las entidades locales del ejercicio 2015, son la Orden HAP/1781/2013 y la Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, que comentaremos más adelante.

Mediante la Resolución de 28 de julio de 2006, de la IGAE, se recomienda un formato normalizado de la cuenta general de las entidades locales en soporte informático, que facilite su rendición.

3.1.1 Formato de la Cuenta General en el modelo Básico de contabilidad local (Instrucción de 2004)

La Cuenta General de la entidad local, integrada por la Cuenta de la propia entidad local, se presentará con los formatos «pdf» y «xml», de acuerdo con lo siguiente:

- ❖ Un fichero en formato «pdf» que contendrá la información de las distintas partes que componen la Cuenta de la propia entidad local, presentada según los modelos establecidos en el Anexo de la Instrucción del modelo Básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4040, de 23 de noviembre de 2004.
- ❖ Un fichero en formato «xml» que contendrá la información numérica de la Cuenta de la propia entidad local. El contenido y la estructura del fichero «xml» deberán cumplir las especificaciones técnicas (esquemas XSD) publicadas en el portal de la Administración Presupuestaria en internet (www.igae.pap.meh.es). Cuando los medios técnicos de la entidad local lo permitan, a los ficheros anteriores se acompañará un fichero en formato «pdf» comprensivo de la documentación complementaria a unir a la Cuenta General, esta documentación es:
 - Acta de Arqueo de las existencias en Caja en la Corporación, a fin de ejercicio.

- Notas o certificaciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la entidad local, a fin de ejercicio.
- Estado de conciliación, en caso de discrepancia entre los saldos contables y los bancarios.

En caso contrario, los OCEX establecerán las prescripciones oportunas en relación con dicha documentación complementaria.

3.1.2 Formato de la Cuenta General en el modelo Simplificado de contabilidad local (Instrucción de 2004)

La Cuenta General de la entidad local, integrada por la Cuenta de la propia entidad local, la Cuenta de sus organismos autónomos, las cuentas de las sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local y las cuentas de las entidades públicas empresariales locales, así como la documentación complementaria que debe acompañarla aprobada por Orden EHA/4042, de 23 de noviembre de 2004, se presentará con los formatos «pdf» y «xml», de acuerdo con lo siguiente:

- ❖ Ficheros en formato «pdf» que contendrán la información de la Cuenta General según la estructura de los modelos de Cuentas Anuales establecidos en el Plan de Cuentas Local Simplificado y en el Plan General de Contabilidad de la empresa española.
- ❖ Ficheros en formato «pdf» comprensivos de la documentación complementaria a acompañar a la Cuenta General que se detalla a continuación: Acta de Arqueo de las existencias en Caja en la Corporación y en cada organismo autónomo, a fin de ejercicio.

Notas o certificaciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la entidad local o de cada organismo autónomo, a fin de ejercicio.

Estado de conciliación, en caso de discrepancia entre los saldos contables y los bancarios.

Las Cuentas Anuales de las sociedades mercantiles en cuyo capital social tengan participación mayoritaria la entidad local.

Los estados integrados y consolidados de las cuentas que, en su caso, haya establecido la Corporación.

- ❖ Un fichero en formato «xml» por cada entidad contable que contendrá la información numérica de las Cuentas de la entidad local y de sus organismos autónomos.

El contenido y la estructura del fichero «xml» deberán cumplir las especificaciones técnicas.

3.1.3 Formato de la Cuenta General en el modelo Normal de contabilidad local (Instrucción de 2004)

La Cuenta General de la entidad local, integrada por la Cuenta de la propia entidad local, la Cuenta de sus organismos autónomos, las cuentas de las sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local y las cuentas de las entidades públicas empresariales locales, así como la documentación complementaria se presentará con los formatos «pdf» y «xml», de acuerdo con lo siguiente:

- ❖ Ficheros en formato «pdf» que contendrán la información de la Cuenta General según la estructura de los modelos de Cuentas Anuales establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local y en el Plan General de Contabilidad de la empresa española.
- ❖ Ficheros en formato «pdf» comprensivos de la documentación complementaria a acompañar a la Cuenta General que se detalla a continuación:

Acta de Arqueo de las existencias en Caja en la Corporación y en cada organismo autónomo, a fin de ejercicio.

Notas o certificaciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la entidad local o de cada organismo autónomo, a fin de ejercicio.

Estado de conciliación, en caso de discrepancia entre los saldos contables y los bancarios.

Las Cuentas Anuales de las sociedades mercantiles en cuyo capital social tengan participación mayoritaria la entidad local.

Los estados integrados y consolidados de las cuentas que, en su caso, haya establecido la Corporación.

Los municipios con población superior a 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior: Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos.

- ❖ Un fichero en formato «xml» por cada entidad contable que contendrá la información numérica de las Cuentas de la entidad local y de sus organismos autónomos.

3.2 Documentación a solicitar a partir de 1/1/2015

La aparición en el año 2010 de un nuevo PGCP, aprobado por Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril, innova hacia una nueva etapa de la contabilidad de las administraciones públicas al incorporarse sustanciales diferencias respecto al PGCP anterior, tanto en lo que se refiere al marco conceptual de la contabilidad, como en las normas de reconocimiento y valoración, presentando especial relevancia las que se dan en el contenido de las «cuentas anuales».

Este PGCP de 2010, que en el artículo único de la propia Orden EHA/1037/2010 se cataloga como *Plan contable marco para todas las Administraciones Públicas*, obliga a efectuar una revisión de la normativa contable de aplicación a las entidades locales y sus organismos autónomos.

También la conveniencia de homogeneizar el contenido de la normativa contable de las diferentes administraciones públicas, cuando dicha normativa emana del Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas. Esta homogeneización se traduce en la coherencia de la nueva Instrucción de contabilidad local con la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, aprobada por Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, y con la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada por Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio.

Las siguientes Instrucciones de Contabilidad Local vigentes desde el 1 de enero de 2015 modifican a las anteriores Instrucciones citadas de 2004:

- Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo Normal de contabilidad Local.
- Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/ 4040/2004, de 23 de noviembre.

Tal como se recoge en la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre que afecta al modelo Normal de contabilidad Local, y en la Orden HAP/1782/2013, de misma fecha, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, comenta sobre la Cuenta de la propia entidad local y la Cuenta de los organismos autónomos lo siguiente:

- "1. Las cuentas anuales que integran la Cuenta de la propia entidad local y las que deberá formar cada uno de sus organismos autónomos son las siguientes:
 - a) El Balance.
 - b) La Cuenta del resultado económico-patrimonial.
 - c) El Estado de cambios en el patrimonio neto.
 - d) El Estado de flujos de efectivo (sólo para el modelo Normal de contabilidad Local).
 - e) El Estado de Liquidación del Presupuesto.
 - f) La Memoria.
2. Las cuentas a que se refiere el apartado anterior deberán elaborarse siguiendo las normas y ajustándose a los modelos que se establecen en la Tercera parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a esta Instrucción.
3. A las cuentas anuales de la propia entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos deberá unirse la siguiente documentación:

- a) Actas de arqueo de las existencias en Caja referidas a fin de ejercicio.
- b) Notas o certificaciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la entidad local o del organismo autónomo, referidos a fin de ejercicio y agrupados por nombre o razón social de la entidad bancaria. En caso de discrepancia entre los saldos contables y los bancarios, se aportará el oportuno estado conciliatorio, autorizado por el Interventor."

Y comenta sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles y de las entidades públicas empresariales dependientes de la entidad local, lo siguiente:

- "1. Las cuentas anuales que deberán formar las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación total o mayoritaria la entidad local serán, en todo caso, las previstas en el Plan General de Contabilidad o en el de Pequeñas y Medianas empresas con las adaptaciones a los criterios específicos de las microempresas que, en su caso, procedan.
- 2. A las cuentas anuales que deberán formar las entidades públicas empresariales dependientes de la entidad local les será de aplicación lo previsto en el párrafo anterior.

Y además sólo para el modelo Normal de contabilidad local:

- 3. Los municipios con población superior a 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán, además, a la Cuenta General:
 - a) Una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
 - b) Una Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos."

3.3 La Rendición de cuentas en la Plataforma

La plataforma permite a los usuarios administradores dar de alta usuarios, modificarlos y darlos de baja; así como asignar roles para que el usuario pueda interactuar con las distintas funcionalidades que

ofrece la plataforma para ese OCEX/TCu en concreto. También permite dar de alta nuevos usuarios, asignándole roles siempre que se tenga un rol con suficientes privilegios. Del mismo modo también permite dar de baja a distintos usuarios de la plataforma.

La plataforma permite además al usuario administrador consultar y modificar la información de un usuario. El usuario de la plataforma puede modificar su password, introduciendo previamente el password antiguo.

La Gestión de la información permite el acceso a la información de las entidades almacenada en el Gestor Documental y en la Base de Datos del sistema mediante la consulta de cuentas y su documentación asociada.

La plataforma realiza la consulta de la información y muestra un listado con los resultados. Los criterios asociados a cuentas no son de obligatorio cumplimiento, permitiendo realizar búsquedas al usuario con el nivel de detalle que necesite en cada momento.

Dependiendo del detalle de los criterios seleccionados el sistema muestra una o varias cuentas. El usuario puede exportar al programa "Excel" los resultados de la búsqueda mostrados con lo que facilita la explotación. También puede descargarse la cuenta seleccionándola del listado. La cuenta se almacena en la unidad local, en el lugar seleccionado por el usuario, comprimida en formato .zip.

El usuario de la plataforma puede generar informes de forma puntual seleccionando la pestaña de informes.

La plataforma proporciona con la Bitácora una forma de control de los distintos accesos y acciones ejecutadas por las entidades (Aplicación Web) y por los usuarios del TCu/OCEX (Plataforma). Esta forma de control no cabe duda que es una seguridad para los usuarios de la Plataforma y también para las entidades locales.

El módulo de bitácora lleva un control de la utilización de la plataforma y de la aplicación mediante el registro de las distintas acciones llevadas a cabo por los distintos usuarios. En el caso de la aplicación informática cada OCEX ve solamente las acciones realizadas por sus entidades locales y de sus propios usuarios. La Bitácora de la Aplicación muestra al usuario las acciones realizadas por las Entidades Locales de su ámbito territorial.

La filosofía de las vistas físicas es proporcionar una consulta fiel de cada tabla incluida en el modelo de datos. Debido a que la información incluida en las tablas es común para todos los OCEX, el Tribunal podrá introducir una serie de filtros para que la información dependiente de cada OCEX/TCU sólo sea visible para los usuarios de cada OCEX. Así, las vistas con filtrado serán aquellas que se realizan sobre tablas cuya información debe filtrarse según el OCEX/TCU que lo consulte. Y por consiguiente, las vistas sin filtrado de la información son aquellas que se han definido sobre las tablas para que su información sea accesible por todos los OCEX/TCU.

La información en (Base de Datos) BBDD está almacenada en un único modelo de datos, donde las tablas guardan información referente a todos los OCEX y el Tribunal. Con las vistas físicas se puede acceder a esta información controlando por el usuario los datos que pertenecen a su ámbito territorial de actuación.

Las vistas físicas se pueden definir como imágenes de las tablas con la información específica de cada OCEX/TCU, siendo explotables, en modo consulta, de la misma forma que las tablas ya que son también objetos de BBDD administrados por el Gestor de Base de Datos Oracle. Cada tabla tendrá una vista física accesible por cada OCEX/TCU.

La Plataforma almacena el Censo de Entidades del sistema, el cual contempla la información de las entidades locales que rinden la cuenta, las entidades locales menores que integran la entidad local, las entidades dependientes que integran la cuenta general, las entidades en las que participa una entidad local y las posibles relaciones que se puedan dar entre éstas entidades. Se trata de facilitar el acceso de los usuarios a la información más refinada del Sistema.

3.4 Seguridad Informática en las administraciones públicas

La seguridad es un activo que tiene un gran valor para la organización y requiere en consecuencia una protección adecuada. La seguridad de la información protege a ésta de un amplio abanico de amenazas para asegurar la continuidad del negocio, minimizar los daños a la organización y maximizar el retorno de las inversiones y oportunidades de negocio.

La Norma ISO/IEC 17799 de 2005, sobre tecnología de la Información, técnicas de seguridad. Código de buenas prácticas para la gestión de la seguridad de la Información, proporciona una guía de implantación que

puede utilizarse al diseñar los controles. Y la Norma UNE-ISO/IEC 27001 de 2007 tecnología de la información. Técnicas de seguridad. Sistemas de Gestión de la Seguridad de la Información (SGSI). Requisitos. (ISO/IEC 27001:2005), que especifica los requisitos para la creación, implementación, operación, supervisión, revisión, mantenimiento y mejora de un SGSI documentado, concreta, además los requisitos para el establecimiento de controles de seguridad, adaptados a las necesidades de una organización.

El Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información (SGSI) está diseñado con el fin de asegurar la selección de controles de seguridad, adecuados y proporcionados, que protejan los activos de información de una organización y den garantías a las partes interesadas. Identificando las fases de Planificar, Hacer, Verificar y Actuar, a través de las siguientes actividades:

Planificar:

- Una política de seguridad.
- El alcance del Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información (SGSI).
- La realización de los análisis de riesgos.
- Seleccionando los controles.

Hacer:

- Implantar el plan de gestión de riesgos.
- Implantar el SGSI.
- Implantar los controles.

Verificar:

- Internamente el SGSI.
- Realización de auditorías internas del SGSI.

Actuar:

- Adoptando acciones correctivas.

- Adoptando acciones preventivas.

La seguridad de la información se caracteriza por la preservación de:

- a) La confidencialidad: sólo quienes estén autorizados pueden acceder a la información.
- b) La integridad: la información y sus métodos de proceso son exactos y completos.
- c) Su disponibilidad: los usuarios autorizados tienen acceso a la información y a sus activos asociados cuando lo requieran.

Esta seguridad se consigue implantando un conjunto de controles, procedimientos, prácticas y funciones de software. La seguridad en las aplicaciones informáticas dependerá de la seguridad de la organización en su conjunto y ésta debe caracterizarse por:

- 1.- Proceder a la valoración de riesgos, con ella se identifican las amenazas a los activos, se evalúa la vulnerabilidad, la probabilidad de que ocurra y se estima su impacto.
- 2.- El conjunto de requisitos legales, estatutarios y regulatorios que debería satisfacer la organización, sus socios, contratistas y proveedores.
- 3.- Los principios, objetivos y requisitos que forman parte del tratamiento de la información que la organización ha desarrollado.

La evaluación de los riesgos de seguridad es una consideración sistemática del impacto económico que resulte del fallo de seguridad y la probabilidad realista de que ocurra dicho fallo.

Es muy importante efectuar revisiones periódicas de los riesgos de seguridad y los controles implantados. Existen controles que se consideran esenciales para una organización como:

1. La protección de datos de carácter personal y la intimidad de las personas
2. La salvaguarda de los registros de la organización
3. Los derechos de la propiedad intelectual

Otros controles que se consideran como mejor práctica para conseguir la seguridad serían:

1. Documentación de la política de seguridad
2. Asignación de responsabilidades
3. Formación y capacitación para la seguridad de la información
4. Registro de incidencias de seguridad
5. Gestión de la continuidad del negocio

La seguridad ligada al personal de la organización cuyo objetivo es reducir los riesgos de errores humanos, robos, fraudes o mal uso de las instalaciones y los servicios, hay que tener en cuenta además:

1. Inclusión de la seguridad en las responsabilidades laborales
2. Selección y política de personal
3. Acuerdos de confidencialidad
4. Términos y condiciones de la relación laboral
5. Formación de usuarios
6. Formación y capacitación en seguridad de la información
7. Respuesta ante incidencias y malos funcionamientos
8. Comunicación de las incidencias de seguridad
9. Comunicación de las debilidades de seguridad
10. Comunicación de los fallos del software
11. Aprender de las incidencias, retroalimentación y mejora continua
12. Procedimiento disciplinario

Con respecto a la Seguridad Física y del entorno:

1. Áreas seguras, evitar accesos no autorizados, daños o interferencias

2. Controles físicos de entradas
3. Seguridad de oficinas, despachos y recursos
4. Áreas aisladas de carga y descarga
5. Seguridad en los equipos, instalaciones y protección de equipos
6. Suministro eléctrico
7. Mantenimiento de equipos
8. Seguridad de equipos fuera de los locales de la organización
9. Seguridad de reutilización o eliminación de equipos

Con respecto a la seguridad de los equipos como normas generales de utilización de los ordenadores personales:

1. En ningún caso debe instalarse en los ordenadores personales "software" o hardware" alguno sin consultarlo con el departamento de Informática y obtener su aprobación.
2. Todas las adquisiciones informáticas (software o hardware) deben validarse por el departamento de Informática, a efectos de inventariado informático para la gestión técnica, optimización y marcar las cotas de obsolescencia técnica.
3. Como norma general deberán cerrarse todas las aplicaciones, que se estén utilizando, cuando se abandona el puesto de trabajo y apagar el ordenador personal (CPU y monitor) cada día al acabar la jornada laboral.
4. Gestión de soportes extraíbles. Deberán ser borrados cuando no se necesiten más, todo soporte del que se desprende la organización deberá requerir autorización y guardar registro de dicha remoción, se deberán almacenar en un entorno seguro.

3.5 Seguridad Informática en la Plataforma de rendición de cuentas

Son las nuevas formas de perfeccionar los procesos de autenticidad e integridad de los datos contenidos en los nuevos soportes y establecer una seguridad de dichos actos. Es el caso de las tecnologías de

encriptación y de las disposiciones gubernamentales a través de la firma digital, donde la firma o suscripción tradicional resulta de innecesaria utilización, la inexistencia de un lugar físico donde el documento se conserve, el riesgo de pérdida, manipulación o destrucción. Todo ello afecta a la confianza de las instituciones en manejar los nuevos soportes e incluso al ciudadano. Este es un reto que debemos asumir todos.

La Resolución del IGAE de 28 de julio de 2006, en su apartado Quinto y Sexto comenta con respecto a la seguridad informática en la rendición de cuentas de las entidades locales, los siguientes aspectos:

- Los ficheros a que se refieren en los formatos de la Cuenta General según el modelo Básico, Simplificado o Normal de la contabilidad local, se codificarán de acuerdo con los formatos pdf y xml.
- Con el fin de permitir la integridad de los datos de los ficheros y su correspondencia se generará por cada fichero «xml» un resumen electrónico. Dicho resumen consistirá en una clave alfanumérica de treinta y dos caracteres que se obtendrá aplicando al fichero «xml» el algoritmo público MD5.
- El resumen electrónico será almacenado en un fichero texto con el mismo nombre.
- Sólo se admitirá la presentación de documentos, escritos, solicitudes y comunicaciones ante el Registro Telemático que estén firmados electrónicamente mediante una firma electrónica reconocida, según lo dispuesto en la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica..

De igual forma, en la dirección electrónica de acceso estará disponible la relación de los sistemas operativos y navegadores que puedan ser utilizados para el acceso al Registro, así como el formato de los documentos electrónicos admisibles.

El Servicio Central de Informática de la Secretaria General del Tribunal de Cuentas será el responsable de la seguridad del Registro Telemático, y en la dirección electrónica www.tcu.es estará disponible para su consulta un resumen de los protocolos de seguridad.

La aplicación de este procedimiento Telemático se realizará con sometimiento a las disposiciones contenidas en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y el resto de normas específicas que regulan la propiedad intelectual y el tratamiento electrónico de la información.

De manera general la remisión telemática de la Cuenta General de las entidades locales se debe realizar a través de la utilización de la firma electrónica avanzada, es por ello que el Consell de la Sindicatura de Comptes en su sesión celebrada el 5 de julio de 2010, acordó que las entidades locales valencianas rendirán, antes del 31 de octubre del año siguiente al del ejercicio económico al que corresponda, su Cuenta General y la documentación complementaria.

El tamaño máximo de los ficheros pdf se fijará en la página web de la Sindicatura www.sindicom.gva.es, sin que sea posible su fraccionamiento.

La información que se deriva de la propia Cuenta General, las entidades locales proporcionarán la indicada en formato informático, con arreglo a las especificaciones técnicas publicadas en la página web de la Sindicatura www.sindicom.gva.es.

Procedimiento telemático de remisión de cuentas deberá cumplir los requisitos de:

- La compatibilidad técnica de los medios, aplicaciones y soportes utilizados por el emisor y el destinatario.
- El formato de la documentación.
- La existencia de medidas de seguridad que eviten el que se intercepten y alteren las comunicaciones, así como los accesos no autorizados.
- Que exista constancia de la transmisión de la comunicación.
- Que el remitente utilice una firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y producida por un dispositivo seguro de creación de firma.

El uso de la firma electrónica se basará en los siguientes principios de:

- Integridad de las comunicaciones telemáticas en las que se emplee la firma electrónica.

- Autenticidad y conservación de los documentos generados.
- Objetividad, transparencia y no discriminación en la prestación de servicios de certificación de firma electrónica avanzada.)

La firma electrónica avanzada tendrá, el mismo valor jurídico que la firma manuscrita en relación con los consignados en papel, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica.

Las notificaciones, comunicaciones o remisión de documentación efectuados mediante firma electrónica avanzada gozarán de validez y eficacia, en los términos del artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Igualmente válidas las copias de documentos originales almacenados por medios electrónicos.

4. POLÍTICAS ESTRATÉGICAS Y DE CALIDAD DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

4.1 Políticas de modernización de las administraciones Públicas

El actual gran reto de las Administraciones públicas seguramente es la adaptación al nuevo escenario político, social y tecnológico, donde para ofrecer satisfacción al ciudadano resulta fundamental, saber cómo percibe el servicio público el ciudadano y las variables utilizadas para forjarse esta percepción.

Los ciudadanos que exigen a su Administración sea eficaz, eficiente, que economice los recursos disponibles y sobre todo que los servicios sean de calidad, que oriente y aproxime las decisiones políticas y sus actividades a los mismos. También exigen transparencia en la gestión y la asunción de responsabilidades (políticas y administrativas) basadas en la gestión y en el control de los resultados.

La modernización de la gestión pública y la mejora de la gobernabilidad de sus instituciones constituyen un reto continuo para las administraciones públicas y deben ser una prioridad para los gestores y los políticos, armonizando las prácticas que tienen como finalidad la eficacia, eficiencia y economía, como garantías de los principios y valores del servicio público.

Con la Nueva Gestión Pública, abanderada por la Economía, Eficacia y Eficiencia, por una parte defendiendo la administración como Servicio Público, con mayor presencia y participación de los ciudadanos en los procesos de toma de decisiones y de otra dirigida hacia una progresiva profesionalización de los directivos públicos y del personal al servicio de la administración.

Al objeto de modernizar los servicios públicos, se aplicarán las tecnologías de la información y de las telecomunicaciones a los procesos de gestión de la administración; se racionaliza los sistemas de información, equipos y servicios informáticos, red de datos, etc; y se da un soporte técnico a los usuarios de estos sistemas y todo ello con la finalidad de aumentar el valor y mejorar la calidad de los servicios que la administración presta a sus usuarios, haciéndolos por ello más útiles.

La transformación de la administración presenta dos componentes:

- a) Una gestión eficaz y eficiente, que incorpora los nuevos avances tecnológicos e instrumentos de la gestión empresarial (orientados a la economía, eficacia y eficiencia) de las organizaciones públicas que apuestan por una "clientalización" de los ciudadanos.
- b) La transformación hacia una administración pública transparente, al servicio del ciudadano persiguiendo la calidad, la eficacia, eficiencia, equidad y economicidad, orientada hacia los resultados, permitiendo a los directivos y gestores una mayor autonomía, descentralización y flexibilidad, exigiéndoles asimismo, mayor responsabilidad, la rendición de cuentas y el sometimiento al control externo.

En el marco Europeo encontramos el Plan de Acción 2010, que tiene como objetivo fundamental acelerar la administración electrónica en Europa en beneficio de todos, con vistas a la modernización y la innovación, dado que los gobiernos tiene planteados retos de tanta envergadura como el envejecimiento de la población, el cambio climático, el terrorismo, y los ciudadanos cada vez más activos y conscientes de su implicación, demandan mejores servicios, mayor seguridad y eficiencia. Debido a ello, en la Unión Europea surgen necesidades y demandas nuevas, como servicios públicos sin discontinuidad de fronteras, esenciales para incrementar las oportunidades de los ciudadanos en materia de movilidad y negocios en Europa. La administración electrónica da respuesta a estos retos y demandas.

Las tecnologías de la información y comunicación son herramientas capaces de introducir la innovación y la creatividad en la gestión y funcionamiento de las Administraciones Públicas. Todo ello, está transformando las relaciones de la Administración con sus administrados, creando accesos rápidos, fáciles, cómodos desde cualquier sitio, a cualquier hora, nuevas formas de dialogo, como los buzones de quejas y sugerencias, listas de correos, foros, boletines de noticias, cuestionarios de calidad, etc. Dichas tecnologías suponen un impulso para el cambio y modernización de la Administración Pública, es por ello que no sólo constituyen una cuestión técnica sino una estrategia política fundamental.

Pero ello, provoca la problemática surgida a raíz de la multiplicación del volumen de documentación y del avance tecnológico que ha originado la necesidad de emitir normas que homogeneicen la creación de documentos, el tratamiento de los mismos, su identificación y el acceso restringido al interesado.

El avance tecnológico en la recolección y almacenamiento de datos y el acceso a los mismos; el uso del ordenador como medio de comunicación con el ciudadano y su aplicación en las administraciones públicas, facilita la gestión de grandes volúmenes de documentos, pero su uso ilimitado puede llevar a resultados no deseados, como:

- Entrecruzar datos, cotejar y combinar resultados de un individuo, hasta conseguir una copia de su vida sin que tenga conocimiento ni el propio interesado.
- La venta de información personal a terceros, sobre todo en actividades de venta y marketing.
- La falta privacidad del individuo.

Todo ello indica la necesidad de, por un lado aplicar normas a las técnicas archivísticas para garantizar la legalidad y el control de la información a través de sistemas de integrados de documentación administrativa, y por otro lado, políticas que garanticen el correcto tratamiento, uso, recuperación y control de la información contenida en el sector público y en el privado.

Para proteger el derecho a controlar los datos relativos a la propia persona que han salido del ámbito de la intimidad para formar parte de un archivo electrónico aparece la Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de Datos de carácter personal, de 1992 (LORTAD).

Esta ley recoge los derechos de información y acceso, rectificación y cancelación, impugnación y exigencia de responsabilidades. En esta Ley se recoge la imposibilidad de utilizar los datos de carácter personal para fines distintos de los que ha ocasionado su recogida y procesamiento. No pueden ser comercializados, ni pueden ser intercambiados entre bases, mucho menos entre países (movimiento internacional de datos). Además protege el "habeas data": la falta de control sobre la exactitud y actualización de los datos.

La Agencia de Protección de Datos (APD) que es la encargada de velar por el cumplimiento de la legislación, de proporcionar información, atender las peticiones y reclamaciones de los afectados, ejercer la potestad sancionadora y de control, así como conceder las autorizaciones en el movimiento internacional de datos. Todos los ficheros con datos personales han de ser inscritos en la APD, para que se conozca su composición, estructura, procedencia de la información, etc. La APD puede actuar de oficio y por denuncia o reclamación.

4.1.1 Modernización a nivel Estatal

Los valores de la administración virtual son muchos. Las nuevas experiencias que no han hecho nada más que empezar, como los portales, los proyectos vertebradores de la administración virtual (Nedaes, Sicres, Sílice, Ventanilla únicas, el DNI electrónico, el sistema RED de la Tesorería de la Seguridad Social, la Administración Tributaria, los diferentes planes estratégicos en las Comunidades Autónomas, a nivel municipal, etc.), nos sumergen frenéticamente en un mundo del que no sabemos cómo se desarrollará. La globalización de la información tiene muchas ventajas pero al mismo tiempo provoca problemas.

La Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tiene citas expresas a las nuevas tecnologías tanto en su exposición de motivos como en los artículos 19, 37, 38, 45 y 46.

También la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, que tiene por objeto ampliar y reforzar la transparencia de la actividad pública, regular y garantizar el derecho de acceso a la información relativa a aquella actividad y establecer las obligaciones de buen gobierno que deben cumplir los responsables públicos. Esta Ley se aplica a todas las Administraciones públicas y a todo el sector público estatal, así como a otras instituciones, como son la Casa de Su Majestad el Rey, el Consejo

General del Poder Judicial, el Tribunal Constitucional, el Congreso de los Diputados, el Senado, el Banco de España, el Defensor del Pueblo, el Tribunal de Cuentas, el Consejo Económico y Social y las instituciones autonómicas análogas, en relación con las actividades sujetas a Derecho Administrativo.

La Ley de transparencia establece las obligaciones de publicación que afectan a las entidades públicas para garantizar la transparencia en su actividad y regula el derecho de acceso de los ciudadanos a la información pública.

Planes estratégicos a nivel nacional en la administración general del Estado como son:

- Plan estratégico de la Administración y el Servicio Público MEJORA (2012-2015)
- Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA)
- Agenda Digital para España
- Avances de la Administración electrónica (Ley de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos "LAECSP")
- Plan estratégico de Modernización (CONECTA)

Planes de acción

- Plan especial de medidas para la AGE y la reforma de la Administración periférica.
- Plan de modernización tecnológica y simplificación administrativa de la AGE.
- Plan de medidas de promoción de la transparencia y la participación en la AGE.

Otras medidas de relevancia

- Observatorios de la calidad de los servicios.
- Red de Oficinas integradas (red 060) con CCAA y Ayuntamientos con más de 2800 puntos de información.
- Rediseño y simplificación de trámites con los ciudadanos.
- Foros de debate y participación de la actividad de la AGE.

Ámbito de aplicación en la Administración del Estado

- Administración Central y Periférica del Estado.
- Organismos Autónomos.
- Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.
- Entidades Públicas Empresariales y Organismos Públicos con régimen específico.

De la información suministrada por el Ministerio de Administraciones Públicas, tenemos como Planes de Desarrollo de la Administración electrónica en la administración española, los siguientes:

- * Plan de Desarrollo de la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos en la Administración General del Estado.
- * Plan Avanza 2 (Estrategia 2011-2015), para el desarrollo de la Sociedad de la Información.
- * Plan Moderniza, para la modernización de la administración.
- * Proyectos eModel, plan de ayudas para la modernización de la administración Local.

4.1.2 Modernización a nivel Autonómico

A nivel de nuestra comunidad autónoma y promovido por la Generalitat a través de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, encontramos el Plan Estratégico de Innovación y Mejora de la Administración de la Generalitat (PEIMAG 2014-2016), aprobado por el Acuerdo de 7 de marzo de 2014. Con esa finalidad se ha elaborado, dando continuidad al plan anterior cuya vigencia finalizaba en 2013, este nuevo PEIMAG, como un plan marco que, a través de diferentes planes y con un horizonte temporal que abarcará los tres próximos años, propone e impulsa el desarrollo de diferentes estrategias y actuaciones, dirigidas todas a ellas a lograr los siguientes objetivos estratégicos:

- Adaptar nuestra Administración a las demandas y necesidades de la sociedad y a los retos de austeridad y eficiencia que el actual escenario económico impone: una administración sostenible y austera.

- Promover una administración pública más racional, ágil y próxima al ciudadano que destaque por su ética, transparencia y eficacia: una administración transparente y cercana.
- Consolidar la cultura corporativa de excelencia definida para la Generalitat y avanzar en la modernización y mejora continua de la calidad de los servicios públicos que se prestan: una administración de calidad.

Este plan marco, "PEIMAG 2014-2016", se estructura en los siguientes apartados:

1. Introducción, que recoge una breve justificación de su necesidad y de las necesidades que hoy plantea la sociedad y a las cuales se trata de dar respuesta.
2. Diagnóstico de situación, que, además de ser coherente con la cultura corporativa de la Generalitat asentada en la definición ya formulada de su misión, visión y valores, se ha basado en la evaluación realizada del anterior Plan de Innovación y Modernización de la Administración Pública Valenciana (Gobernanza 2013), el análisis de la Estrategia Europa 2020 y el Plan Estratégico de Mejora de la Administración y del Servicio Público (Plan Mejora 2012-2015) de la Administración General del Estado, y se han tenido en cuenta, además, las propuestas y acciones desarrolladas por la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (AAPP) de la Administración general del Estado (CORA) y la Comisión Interdepartamental para la Reforma de las Administraciones Públicas de la Generalitat (CIRA). Finalmente, el diagnóstico incorpora un análisis DAFO que identifica y resume las fortalezas y debilidades internas y las oportunidades y amenazas externas, a las que intenta dar respuesta.
3. Objetivos estratégicos, apartado que sintetiza, a partir del diagnóstico anterior, los tres grandes objetivos que se persiguen y las dos grandes líneas estratégicas que, centradas en procesos y personas, se desarrollan a través de los diferentes planes que integran este plan marco.
4. Despliegue del plan: planes de actuación, indicadores y metas e inversión prevista, apartado que describe, una descripción resumida de los cinco planes que las integran, señalando sus

propios objetivos estratégicos, las actuaciones y/o proyectos a ejecutar, los indicadores y metas a alcanzar y un resumen, en su caso, de la inversión prevista en cada plan.

5. Liderazgo, aprobación, dirección y evaluación, apartado en el que se destaca el apoyo y el liderazgo del mismo, que se produce al más alto nivel, el mecanismo de aprobación del plan marco y de los respectivos planes individuales que lo integran y se asigna la responsabilidad respecto de su dirección, ejecución y evaluación posterior.
6. Participación social, comunicación, transparencia y rendición de cuentas, punto este último que recoge y destaca la importancia de dar participación a diferentes actores, todos ellos grupos de interés de la organización, junto a la conveniencia de dar una adecuada difusión y publicidad, tanto de su formulación como en su ejecución posterior.

Este plan PEIMAG avanza en la simplificación de normas y procedimientos y en la reducción de cargas administrativas con el Plan SIRCA-2 de simplificación y Reducción de Cargas Administrativas; impulsa la utilización de las nuevas tecnologías y el desarrollo de la administración electrónica con la Agencia Digital Valenciana; implanta una cultura de evaluación y rendición de cuentas con el Plan de Calidad e Inspección de Servicios y adapta la distribución de las cargas de trabajo a las necesidades reales de la organización con el Plan de Redistribución de Cargas de Trabajo. También persigue la máxima profesionalidad del personal empleado público, a través de la mejora de su formación el Plan de formación del IVAP 2014-2016.

Así, este 2º Plan de Simplificación y Reducción de Cargas Administrativas "SIRCA 2" (2013-2015), aprobado el 13 de mayo de 2013 por el Conseller de Hacienda y Administración Pública, pretende impulsar nuevas medidas de simplificación y reducción de cargas a través de las siguientes cinco líneas de actuación:

- Actuaciones en el ámbito normativo.
- Actuaciones dirigidas a la simplificación de procedimientos administrativos.
- Actuaciones dirigidas al Impulso de la Administración electrónica.

- Actuaciones dirigidas a mejorar la atención a la ciudadanía.
- Implantación y desarrollo del Sistema de Información del Mercado Interior Europeo y la Ventanilla Única de Servicios.

4.1.3 Modernización en la Administración Local

En el ámbito de la administración local el Plan estratégico de la e-Administración de las Entidades Locales (2011) fue publicado por la Federación de Municipios y Provincias, en colaboración con el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, con el objetivo de transmitir el conocimiento y servir de inspiración para aquellas organizaciones en proceso de modernización.

La adaptación de las entidades locales menores de 20.000 habitantes a la Ley 11/2007 de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos. Y la guía práctica de la Ley 11/2007 para las entidades locales, en 2010 son también destacables.

4.2 Objetivos generales de la política de calidad en la Unión Europea

La sociedad demanda un nuevo modelo de Administración, inteligente, innovadora, pensante, flexible, capaz de corregir sus errores, de aprender de su experiencia, y sensible con las demandas que surgen tanto del exterior como del interior de la propia administración, orientada hacia la acción continua para la consecución de su misión, objetivos y metas.

Una administración de calidad, eficaz y eficiente, que oriente la decisión política y su actividad a los ciudadanos, basada en nuevas formas organizativas y modelos de dirección y gestión pública dirigidos a dar un servicio de máxima calidad, redundará en mejorar las condiciones de vida de los ciudadanos y apoyar el progreso económico y social de la sociedad.

Para mejorar la Administración es preciso conocer cómo se prestan los servicios, cuáles son las buenas prácticas de gestión y cuáles son los aspectos de ésta que es necesario modificar para obtener unos buenos resultados.

Como compromiso de Calidad la sociedad demanda de la administración:

- Cumplir los plazos de tramitación establecidos y publicados.

- Establecer los canales oportunos para facilitar la solicitud de los servicios por parte del usuario, y la comunicación de la prestación de los mismos al usuario por parte de la Unidad.
- Establecer, en la medida de las posibilidades, medidas de subsanación y compensación para, ante el incumplimiento inaceptable de un compromiso, disculparse, informar de las causas que lo hayan podido provocar y en su caso reparar.
- Medir, evaluar y difundir los resultados de los servicios prestados sobre la base de un sistema de indicadores, como herramienta de mejora continua.

La autoevaluación constituye una importante contribución a la mejora de la prestación de servicios. Se sitúa a los ciudadanos y usuarios en un lugar central, se introduce la preocupación por la obtención de resultados, se motiva a los funcionarios y empleados públicos, protagonistas activos, a comprometerse para mejorar la administración, en definitiva que las unidades administrativas se impliquen para contribuir al progreso personal y social de los ciudadanos. Son las personas las que hacen posible el éxito de las organizaciones.

La Fundación Europea para la Gestión de la Calidad (EFQM), es una organización sin ánimo de lucro, fue fundada en 1988 por los presidentes de las 14 mayores compañías europeas, con el apoyo de la Comisión Europea. Actualmente son miembros de esta fundación más de 800 organizaciones, desde multinacionales e importantes compañías nacionales, hasta universidades e institutos de investigación.

Esta Fundación Europea asume un papel fundamental en el incremento de la eficacia y la eficiencia de las organizaciones europeas, reforzando la Calidad en todos los aspectos de sus actividades, así como estimulando y asesorando el desarrollo de la mejora de la calidad. Como parte de este estímulo, la EFQM (cuya sede está en Bélgica), otorga todos los años el Premio Europeo a la Calidad, utilizando como criterio de decisión la herramienta llamada "Modelo de Excelencia EFQM".

La Fundación fomenta en Europa el establecimiento de alianzas a nivel nacional con organizaciones similares a fin de promover la excelencia sostenida en las organizaciones europeas. La excelencia consiste en alcanzar resultados que satisfagan plenamente a todos los grupos de interés en la organización.

Como misión fundamental, estimula y asiste a las organizaciones en toda Europa para participar en las actividades de mejora enfocadas a lograr la excelencia en la satisfacción del cliente, la satisfacción de los empleados, el impacto en la sociedad y en los resultados de los negocios. Del mismo modo, el apoyo a los gerentes de las organizaciones europeas en la celeridad de transformar la administración de la calidad total en un factor decisivo en el logro de la ventaja competitiva a nivel global.

La implementación de programas de administración de la calidad total permite alcanzar beneficios significativos, tales como un incremento en la eficiencia, la reducción de costes y la mayor satisfacción de los clientes, todo orientado a mejorar los resultados.

Se hace necesario establecer unos protocolos para el tratamiento documental, el desarrollo de instrumentos normalizados con la finalidad de incrementar la eficacia y eficiencia de las actividades y de los procesos para ofrecer unos beneficios adicionales a la organización y sus clientes. Estos manuales deben estar estrechamente vinculados con los procesos y actividades de cualquier entidad, para ello la Organización Internacional de Normalización aporta un sistema de normas ISO 9000 de gestión de calidad.

Los manuales buscan unificar los conceptos de la empresa sobre los objetivos, la forma en que se deben desarrollar las funciones y la atención de las labores, tratando de construir una memoria institucional. Estos manuales por un lado presentan la dificultad de pretender registrar todo lo que sucede en la organización y por otro sustentan la administración y las secuencias, documentos, decisiones, etc., que orientan y dan seguridad a la acción para consolidar como el conocimiento organizacional registrado. El manual es por tanto, una herramienta de intervención básica.

En las administraciones públicas el modelo de excelencia EFQM, se ha transformado en el Marco Común de Evaluación (CAF Common Assessment Framework), que es una herramienta de Gestión de la Calidad específicamente desarrollada para introducir la autoevaluación y la gestión de la calidad en el sector público de los países de la Unión Europea. Esta certificado por la Agencia Estatal de Evaluación de Políticas públicas y la Calidad de los Servicios Públicos (AEVAL).

Aunque cada organización es libre de utilizar los métodos que estime oportunos, existe ese marco común europeo de evaluación, en el conjunto de administraciones públicas europeas, esta autoevaluación por

las propias unidades administrativas es el instrumento por excelencia de gestión de la calidad.

Es un modelo organizativo destinado a obtener un rápido diagnóstico para elaborar un plan de acción con el objetivo de lograr organizaciones públicas excelentes. Este modelo fue el resultado de la cooperación entre los ministros responsables de Administración Pública de la Unión Europea.

El CAF ha sido desarrollado en el marco de la cooperación informal entre los Directores Generales de Administración Pública de los 15 países miembros de la Unión Europea, basándose en el Modelo de Excelencia desarrollado por la EFQM y el Premio Speyer Alemán a la calidad.

El CAF contiene todos los elementos que permiten analizar donde se encuentra una organización y hacia dónde se la quiere dirigir. Además permite compartir experiencias y buenas prácticas y desarrollar actividades de benchmarking entre organizaciones del sector público de Europa.

El CAF tiene cuatro objetivos fundamentales:

1. Identificar las características comunes de las organizaciones del sector público.
2. Servir como herramienta para los administradores públicos que deseen mejorar el rendimiento de su organización.
3. Hacer de «puente» entre los diferentes modelos que se usan en la gestión de calidad.
4. Facilitar el benchmarking entre las organizaciones del sector público.

El Ministerio de Administraciones Públicas Español desarrolló el Modelo de Evaluación, Aprendizaje y Mejora (EVAM), para la administración española, el cual representa una metodología sencilla y más asequible, que da a conocer un nivel de calidad en la gestión y resultados de las organizaciones, a modo de autoevaluación asistida. Esta evaluación externa permite la realización de un examen agregado que tiene por finalidad identificar mejores prácticas y promover la transferencia de las lecciones y métodos aprendidos.

La Gestión de la Calidad exige disponer de un Sistema de Gestión de la Calidad, o lo que es lo mismo, de un conjunto de elementos mutuamente relacionados para dirigir y controlar una organización. Existen dos estrategias fundamentales para establecer un Sistema de Gestión de la Calidad en una organización, uno sería transformar las exigencias del ciudadano en requisitos o condiciones y el otro disponer de una metodología que asegure que se obtiene la calidad que se desea y mejorarla de forma continua.

Es imprescindible adoptar un proceso de mejora continua de todos los procesos de la organización para alcanzar la calidad total en la satisfacción del ciudadano.

El Sistema de Gestión de la calidad se apoya en un documento básico, el Manual de Calidad, derivados de este, el Manual de procedimientos y los Registros de calidad. El Manual de Calidad representa el eje directriz donde aparecen los objetivos. En el Manual de procedimientos aparecerá de forma detallada como se conseguirán los objetivos, qué, quién, cómo, cuándo y dónde, actuará la organización para alcanzar un determinado nivel de calidad.

Los Registros de calidad son pruebas escritas, documentos certificadores del nivel de calidad obtenido y de la eficacia del Sistema de Calidad de la misma.

Los principios básicos del Modelo serán:

- a) *Enfoque al ciudadano:* Las organizaciones dependen de sus clientes/ciudadanos y por lo tanto intentan satisfacer sus necesidades y expectativas.
- b) *Liderazgo:* los líderes establecen la misión y las metas de la organización. Deberían crear y mantener un ambiente interno, para lograr que el personal se involucre en el logro de los objetivos de la organización.
- c) *Participación del personal:* el personal, es la esencia de la organización, y su compromiso posibilita la consecución de las metas de la organización.
- d) *Enfoque basado por procesos:* un resultado deseado se alcanza cuando las actividades y los recursos relacionados se gestionan como un proceso. Un proceso, es una actividad que utiliza recursos,

y se gestiona con el fin de permitir que los elementos de entrada se transformen en resultados.

- e) *Enfoque de sistema para la gestión*: consiste en identificar, entender y gestionar los procesos interrelacionados como un sistema. Contribuye a la eficacia y eficiencia de la organización en la consecución de sus metas.
- f) *Mejora continua*: comprende las acciones que se realizan para incrementar la calidad de los servicios que prestamos y la eficacia y eficiencia de los procesos que utilizamos.
- g) *Enfoque basado en hechos para la toma de decisiones*: se trata de tener datos suficientes para una toma de decisiones eficaz basada en el análisis de datos y de información y no simplemente en la intuición.
- h) *Relaciones mutuamente beneficiosas con el proveedor*: debido a la externalización de los servicios públicos existe una relación cada vez más evidente entre organización y proveedores en la administración, la cual establece unas reglas para la prestación de esos servicios. La administración actúa como cliente estableciendo sus requisitos aunque siga teniendo la responsabilidad sobre la prestación del servicio.
- i) *Requisitos legales y reglamentarios*: la Administración como asegurador del Estado de Derecho, tiene como objetivos el garantizar la seguridad jurídica y la aplicación efectiva de la legislación en sus relaciones con los ciudadanos.

El mejor reconocimiento de la calidad de una organización pública es que disponga de su Sistema de Gestión de la Calidad bien documentado y que un organismo de prestigio lo examine y certifique. Esta certificación es un estímulo para la mejora continua de la organización y tiene reconocimiento a nivel internacional.

4.3 Objetivos generales de la política de calidad de la Administración Pública Española

Hoy en día, constituye una preocupación para los órganos directivos de la Administración Pública poder evaluar el nivel de satisfacción de los ciudadanos con los servicios recibidos, y a continuación implementar

políticas de gestión que permitan una mejora continua en dicha prestación.

En la Administración General del Estado la mejora continua en la prestación de los servicios se realiza desde la visión de la gestión de la calidad en los servicios públicos. En otras administraciones (Generalitat Valenciana) el enfoque está inmerso en un plan más general de modernización de la propia administración. Los fines a alcanzar y los instrumentos utilizados (autoevaluación y cartas de servicios) son substancialmente parecidos.

La Constitución de 1978 reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de sus nacionalidades y regiones, y de sus municipios, es por ello que existen tres grandes ámbitos diferenciados de administración pública: la Administración General del Estado (AGE); las administraciones de las Comunidades Autónomas; y las administraciones de los entes locales (Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Mancomunidades etc.).

De acuerdo con la distribución constitucional y legal de competencias, cada uno de esos niveles de administración gestiona y presta a los ciudadanos los servicios públicos que le corresponden.

Las 17 Comunidades Autónomas y los entes locales gozan de plena autonomía para desarrollar sus políticas de servicio público y para dotarse de los modelos organizativos y de gestión que estimen adecuados. Ello provoca, diferencias en cuanto a planteamientos político-administrativos, a capacidad gestora, y al grado de madurez organizativa, debido a la heterogeneidad territorial, histórica, económica y demográfica española.

De esta forma, en base a los principios constitucionales de colaboración y cooperación, el contacto entre la administración central y las autonómicas y locales son permanentes y estrechos, por medio de órganos interadministrativos y de entidades asociativas para la calidad, de tal modo que son en gran medida coincidentes los postulados en todas las organizaciones públicas decididas a desarrollar políticas de calidad.

4.3.1 Objetivos de Calidad en la Administración General del Estado

En la Administración General del Estado (AGE), el órgano responsable de impulsar y desarrollar la política general de calidad es el Ministerio

de Administraciones Públicas, a través de la *Secretaría General para la Administración Pública*.

En aras a lograr una Administración eficiente al servicio del ciudadano y adaptada al Estado autonómico y a la Unión Europea, la Misión de esta *Secretaría General para la Administración pública* es impulsar y dirigir la organización y racionalización de la Administración del Estado a través de la optimización del uso de sus recursos y la mejora de las técnicas de gestión pública.

De esta forma, el Gobierno creó la AEVAL, cuyo objeto es la promoción y realización de evaluaciones de las políticas y programas públicos, favoreciendo el uso racional de los recursos públicos y el impulso de la gestión de la calidad en los servicios.

Los objetivos políticos se concretaron en el *Plan de Calidad para la Administración General del Estado*, elaborado, coordinado y desarrollado por la *Secretaría de Estado para la Administración Pública* y que se aprobó mediante un Real Decreto (RD 1259/99 de 16 de julio por el que se establecían y regulaban las *cartas de servicios* en la *Administración General del Estado*).

Dicha norma obliga a todas las organizaciones de la Administración del Estado a elaborar cartas de servicios en las que, siguiendo un marco de referencia, declararan públicamente los servicios que prestaban y sus compromisos en cuanto a estándares de calidad, así como los dispositivos de seguimiento y evaluación.

Otra medida para incentivar la calidad es la creación de los *Premios a las Mejores Prácticas* y del *Premio a la Calidad en la Administración General del Estado*, que reconocen las iniciativas de mejora seleccionadas por cada Ministerio y la organización pública que se hubiera distinguido muy especialmente en el incremento de la calidad de sus servicios. Estos premios se convocaban anualmente y la evaluación de las candidaturas se realizaba con base en el Modelo de excelencia de la EFQM.

El Análisis de la Demanda y Evaluación de la satisfacción tiene por finalidad conocer la opinión de los usuarios y mejorar la calidad de los servicios. Para ello, los órganos y organismos de la *Administración General del Estado* realizarán estudios de análisis de la demanda y de evaluación de la satisfacción de los usuarios con respecto a los servicios

de cuya prestación sean responsables, utilizando para ello técnicas de investigación cualitativas y cuantitativas.

La detección de las necesidades y expectativas de los usuarios acerca de los aspectos esenciales del servicio se realizará mediante los estudios de análisis de la demanda. La periodicidad de estos estudios se determinará, en su caso, en la correspondiente carta de servicios.

La medición de la percepción que tienen los usuarios sobre la organización y los servicios que ésta presta, se llevará a cabo a través de los trabajos de evaluación de la satisfacción. Las mediciones de la percepción se realizarán de forma sistemática y permanente.

Las cartas de servicios es el instrumento a través del cual los órganos, organismos y entidades de la Administración General del Estado informan a los ciudadanos y usuarios sobre los servicios que tienen encomendados, sobre los derechos que les asisten en relación con aquellos y sobre los compromisos de calidad en su prestación.

La Administración General del Estado podrá elaborar cartas relativas al conjunto de los servicios que gestiona y cartas que tengan por objeto un servicio específico. Podrán, asimismo, elaborarse cartas que tengan por objeto un servicio en cuya prestación participan distintos órganos u organismos, dependientes de la Administración General del Estado o de ésta y otras Administraciones públicas.

Estas cartas de servicios expresarán su contenido de forma clara, sencilla y comprensible para los ciudadanos, y se estructurará en datos de carácter general y legal, de compromisos de calidad y medidas de subsanación y datos de carácter complementario.

La unidad responsable de la gestión de las quejas y sugerencias será la encargada de recoger y tramitar tanto las manifestaciones de insatisfacción de los usuarios con los servicios como las iniciativas para mejorar su calidad y será determinada por los órganos y organismos incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto. Dicha unidad deberá ofrecer a los ciudadanos respuesta a sus quejas o sugerencias, informarles de las actuaciones realizadas y, en su caso, de las medidas adoptadas.

La unidad de quejas y sugerencias se ubicará de forma visible y será la más accesible para su localización y utilización por los usuarios que podrán formular sus quejas o sugerencias presencialmente, por correo

postal y por medios telemáticos. Las quejas y sugerencias presentadas por correo electrónico o a través de Internet deberán estar suscritas con la firma electrónica del interesado, los usuarios recibirán constancia de su presentación a través del medio que indiquen.

Las quejas y sugerencias se clasificarán de modo que suministren información relevante sobre la prestación y mejora del servicio. La clasificación se adaptará a la estructura básica de códigos que se determine al efecto, para poder identificar los motivos que originan las mismas.

Las quejas que se formulen no tienen la calificación de recurso administrativo ni su presentación interrumpe los plazos establecidos en la normativa vigente. Estas quejas no condicionan, en modo alguno, el ejercicio de las restantes acciones o derechos que, de conformidad con la normativa reguladora de cada procedimiento, puedan ejercer aquellos que se consideren interesados en el procedimiento.

Será el Ministerio de Administraciones Públicas quien determine los modelos de gestión de calidad reconocidos conforme a un programa de evaluación de la calidad de las organizaciones que realizará la evaluación de los órganos u organismos de la Administración General del Estado. La evaluación se articulará en dos niveles: autoevaluación y evaluación externa.

La autoevaluación es un ejercicio regular por el que las propias organizaciones analizan sus procesos y resultados de gestión para identificar los puntos fuertes y las deficiencias y determinar consecuentemente los oportunos planes de mejora.

La evaluación externa es el proceso por el que los órganos o unidades realizan un examen agregado de ámbito ministerial, con el fin de optimizar los resultados de la autoevaluación y de los planes de mejora establecidos. El examen agregado consistirá en la validación de las autoevaluaciones en curso o en la realización de evaluaciones, conforme al modelo de aprendizaje e innovación diseñado al efecto por el Ministerio de Administraciones Públicas, efectuadas en ambos casos por la correspondiente Inspección General de Servicios. Las actuaciones mencionadas en segundo término tendrán adicionalmente el propósito de iniciar a las organizaciones evaluadas en la práctica de la autoevaluación.

En función de los resultados de cada ejercicio periódico de autoevaluación, validados, las organizaciones autoevaluadas elaborarán

sus planes o programas de mejora. La unidad ministerial responsable de la evaluación externa asesorará en el desarrollo de los planes de mejora elaborados, con la finalidad de identificar mejores prácticas y promover la transferencia de las lecciones y métodos aprendidos de las iniciativas de mejora implantadas. Las organizaciones examinarán el cumplimiento de sus objetivos de mejora en la siguiente autoevaluación que se realice.

Este programa de Reconocimiento tiene como finalidad contribuir, mediante el reconocimiento de las organizaciones, a la mejora de la calidad y a la innovación en la gestión pública, a través de dos subprogramas o acciones:

- a) El reconocimiento a la excelencia.
- b) Los premios a la calidad e innovación en la gestión pública.

El Ministerio de Administraciones Públicas reconocerá mediante certificación las organizaciones conforme a los modelos de gestión de calidad y la concesión de un sello, según el nivel de excelencia comprobado. Podrán solicitar esta certificación, siguiendo el procedimiento que se determine oportunamente, aquellas organizaciones que hayan realizado su correspondiente autoevaluación.

Estos premios a la calidad e innovación en la gestión pública están destinados a reconocer y galardonar a las organizaciones públicas que se hayan distinguido en alguno de los siguientes ámbitos:

- a) La excelencia de su rendimiento global por comparación a modelos de referencia reconocidos.
- b) La innovación en la gestión de la información y del conocimiento, así como de las tecnologías.
- c) La calidad e impacto de las iniciativas singulares de mejora implantadas.

Mediante la entrega de los premios a la calidad e innovación en la gestión pública que estarán abiertos a los órganos y organismos de la Administración General del Estado, de las Administraciones de las Comunidades Autónomas, de la Administración local y de las ciudades de Ceuta y Melilla, así como a otros entes de derecho público, se incentiva la mejora en la calidad.

El Observatorio de la Calidad de los Servicios Públicos, adscrito al Ministerio de Administraciones Públicas a través de la Secretaría General para la Administración Pública, se constituye como plataforma de análisis periódico y uniforme de la percepción ciudadana sobre los servicios públicos de la Administración General del Estado, con el fin de proponer iniciativas generales de mejora y facilitar a los ciudadanos información global sobre la calidad en la prestación de los servicios. Está integrado por representantes de los órganos y organismos prestadores de los servicios, así como de los agentes socioeconómicos. Los servicios públicos objeto de análisis serán preferentemente los de mayor demanda ciudadana o relevancia social en cada momento.

4.3.2 Objetivos de la política de calidad en la Comunitat Valenciana

La satisfacción del cliente y la gestión de la calidad han sido enfocadas en la Generalitat Valenciana desde el punto de vista de la modernización de la actuación de la administración autonómica.

Mediante el Decreto 112/2008, de 25 de julio, del Consell, se crea la Comisión Interdepartamental para la Modernización Tecnológica, la Calidad y la Sociedad del Conocimiento en la Comunitat Valenciana (CITEC). Esta Comisión coordina e impulsa el desarrollo y la ejecución de la política de la Generalitat.

El Consell de la Generalitat Valenciana viene desarrollando desde los años noventa una notoria e intensa acción pública de modernización en materia de tecnologías de la información y la comunicación, de la Sociedad del conocimiento y de mejora de la calidad de los servicios públicos, tanto dentro de la Administración de la Generalitat como en el ámbito de la ciudadanía y de las organizaciones sociales y productivas de la Comunitat Valenciana, en la actualidad se instrumenta a través de su planeamiento estratégico Avantic 2004-2010.

En la administración de la Generalitat se hizo preciso crear instrumentos organizativos de coordinación y colaboración a través de Comisiones Interdepartamentales de carácter sectorial al más alto nivel, con un elevado grado de especialización, compromiso e implicación de las diferentes Consellerias y entes dependientes de ellas. Dichas comisiones como la comisión Interdepartamental para la Coordinación de la Política de Seguridad de los Sistemas de Información de la Generalitat (COIPSE), la comisión para el desarrollo de la sociedad tecnológica y del conocimiento (CIDESTEC), la comisión para el desarrollo de las infraestructuras y redes de telecomunicaciones

(CIDIRTEL), se han creado y regulado mediante diversos Decretos durante los años 2004 y 2005.

El Proyecto Carta del ciudadano surgió en 2001, mediante el Decreto 191/2001, a raíz del 2º Plan de Modernización de la Comunitat Valenciana, que integraba gran número de actuaciones de diversa índole orientadas al ciudadano destinatario de los servicios públicos y que pretenden conseguir una Administración Pública de la Generalitat Valenciana avanzada, innovadora, cohesionada y competitiva.

El objetivo que se persigue con el Proyecto Carta del Ciudadano / cartas de servicio es definir, difundir y servir de medio de comunicación de los compromisos de servicio que asumen los diferentes organismos y unidades, para dar respuesta a los requerimientos de los ciudadanos, así como realizar un seguimiento del grado de cumplimiento de estos compromisos y comunicar los resultados. Pretende impulsar la mejora continua de los estándares de servicio, mediante un enfoque de gestión de Calidad Total, que ayude al organismo a cuestionarse la manera de gestionarse, para la consecución de los compromisos adquiridos.

Este proyecto regulado mediante el Decreto 191/2001, de 18 de diciembre, del Gobierno Valenciano, desarrolla dos propuestas fundamentales:

1. La elaboración de la Carta del Ciudadano de la Comunitat Valenciana, entendida como el marco general de expectativas y aspiraciones que los ciudadanos y ciudadanas deben tener aseguradas en sus relaciones con la Administración de la Generalitat Valenciana.

La Carta del Ciudadano contiene los principios en que se basarán las relaciones de servicio público de la Generalitat Valenciana, constituyéndose como un plus al ordenamiento jurídico. Todos los órganos de la Administración de la Generalitat Valenciana se comprometen a garantizar que la actuación pública desarrollada dará adecuada satisfacción a las expectativas y aspiraciones de los ciudadanos, de acuerdo con el principio de mejora continua de los servicios prestados.

2. Implantación de las cartas de servicio en la Generalitat Valenciana, como instrumentos de mejora de la calidad de los servicios públicos en las que cada órgano explicitará y difundirá los compromisos de servicio y estándares de calidad a los que se

ajustará la prestación de sus servicios, en función de los recursos disponibles. Impulsan la mejora continua de los estándares de servicio mediante la aplicación de metodologías, herramientas y técnicas de un enfoque de gestión total de Calidad, dando respuesta a los requerimientos de los ciudadanos.

Las cartas de servicio, además, sirven de medio de comunicación de los compromisos de Calidad que el organismo público toma delante del ciudadano. Tras definir estándares de una manera fiel, objetiva y, sobre todo, medible, se debe realizar la monitorización y seguimiento del grado de cumplimiento de los compromisos, y desplegar las acciones de mejora pertinentes necesarias para conseguirlos, en el interior de la Administración.

Así, las cartas de servicio tienen una doble vertiente: externa, como elemento de comunicación y compromiso frente a los ciudadanos, e interna, que obliga al organismo a cuestionarse la manera de en qué se gestiona de cara a lograr la consecución de los compromisos propuestos. La Carta de Servicios en su vertiente interna debe ser el motor de la mejora del organismo.

Las cartas de servicios se podrán realizar por todos aquellos órganos, centros, unidades o servicios de la administración de la Generalitat Valenciana. No obstante, la regla general será que las unidades que aborden el proceso de elaboración de una carta de servicios tengan un nivel mínimo de servicio.

Mediante Decreto 62/2010, de 16 de abril, del Consell de la Generalitat se establecen los instrumentos para la modernización y mejora de la calidad en los servicios públicos, la carta del Ciudadano/cartas de servicios es una de las últimas tendencias en materia de calidad, la Generalitat Valenciana asume el reto de adaptarse a los cambios acontecidos en su entorno y promueve el desarrollo e implantación de diversos proyectos orientados a crear una Administración Pública moderna, eficaz y orientada al ciudadano. Con este nuevo planteamiento el Área de Modernización, Gestión de Calidad e Inspección de Servicios perteneciente a la Dirección General de Administración Autónoma de la Consellería de Justicia y Administraciones Públicas, puso en funcionamiento el proyecto de Carta del Ciudadano/cartas de servicios.

La Dirección General de Administración Autónoma, ahora subdirección general de modernización de la actual Conselleria de Justicia, administración pública, reformas democráticas y libertades públicas,

realizará el seguimiento global de todas las cartas de servicios y dictará las instrucciones convenientes para la adecuada gestión y coordinación de todas ellas, como la resolución de 20 de mayo de 2010, por la que se aprueba la metodología a aplicar para la elaboración de las cartas de servicios.

Con la periodicidad que se considere necesaria se procederá a la revisión y, en su caso, rediseño de las cartas de servicios como consecuencia de posibles cambios significativos en la organización y estructura del órgano, modificación en los procesos internos, variación en las expectativas del ciudadano, superación de los compromisos adquiridos y otras circunstancias de análoga naturaleza.

Cada órgano revisará el cumplimiento de sus cartas de servicios y las posibles desviaciones, corrigiendo como instrumento de mejora continua. Hay 10 cartas de servicios pertenecientes a cada conselleria, y están colgadas en la web de la Generalitat.

5. LAS NORMAS DE CALIDAD DE LA INTOSAI Y DE LA IGAE

5.1 ¿Qué es la INTOSAI?

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es una organización a nivel mundial para la fiscalización pública de control externo. Lleva más de 50 años proporcionando un marco institucional para la transferencia de conocimientos con el objetivo de mejorar la fiscalización y por lo tanto fortalecer el prestigio de las distintas Entidades de Fiscalización Superior en sus países.

La INTOSAI es autónoma, independiente y apolítica. Es una organización no gubernamental que se encuentra en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC).

Con el lema de la INTOSAI "La experiencia mutua beneficia a todos", el intercambio de la misma entre sus miembros constituyen una garantía para exponer experiencias y aprender unos de otros y contribuir a mejorar en la eficacia de la fiscalización pública.

La INTOSAI realiza sus actividades con la ayuda de órganos, planes y eventos.

Los órganos más destacados son:

- Congreso,

- Comité Directivo, para la preparación de las decisiones de este comité existe la Comisión financiera y administrativa.
- Secretaría General y
- Grupos Regionales de Trabajo.

Además, el Director de Planificación Estratégica garantiza una eficiente coordinación y la implementación del Plan Estratégico.

Pronunciamientos emitidos por la INTOSAI han sido incluidos en el marco de trabajo ISSAI, ya sea como ISSAI (Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores) o como INTOSAI GOVs (Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza).

Las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas.

En la página web de la INTOSAI figuran las ISSAI que son una colección completa de normas profesionales y directrices de mejores prácticas para la fiscalización pública, aprobadas y autorizadas oficialmente por esta Organización. También se incluyen las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV) que contienen las tendencias para la buena gestión de fondos públicos en la administración pública.

El desarrollo de ISSAI (Principios fundamentales, Requisitos previos para el buen funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, Principios fundamentales de auditoría y directrices de auditoría) e INTOSAI GOVs (directrices de buena gobernanza) se lleva a cabo en cooperación con otros organismos generadores de normas y en cumplimiento con el debido proceso para el desarrollo, revisión y eliminación de normas profesionales.

En este momento, los esfuerzos combinados de comités de INTOSAI y de diversos grupos de trabajo han tenido como resultado el desarrollo de todas las normas profesionales presentadas. El Marco de Trabajo ISSAI se estableció formalmente en el 2007 y refleja la ambiciosa visión de esta Organización de proveer a sus miembros y partes interesadas, de un marco de trabajo para normas de auditoría profesional y de alta calidad.

5.2 Introducción a las normas ISSAI-ES más importantes

La primera serie completa de ISSAI fue presentada y aprobada durante el Congreso de la INTOSAI en Sudáfrica, 2010. Asimismo, las ambiciones y aspiraciones de la INTOSAI con respecto al marco de trabajo ISSAI quedaron reflejadas en la Declaración de Sudáfrica.

Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalidad en las auditorías del sector público.

Las principales normas de la INTOSAI con respecto a la auditoría son:

La ISSAI-1 Principios fundamentales.

La ISSAI-20 Principios de transparencia y rendición de cuentas.

ISSAI-21 Principios de transparencia y responsabilidad.- buenas prácticas.

ISSAI-40 Control de calidad.

ISSAI 100 Principios fundamentales de auditoría del sector público.

ISSAI 200 Principios fundamentales de la auditoría financiera.

ISSAI 300 Principios fundamentales de la auditoría del desempeño.

ISSAI 400 Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento.

Describiremos sucintamente las más importantes para el trabajo que nos ocupa, por su especial relevancia en la calidad de las auditorías.

La ISSAI 100 "Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público", tal como señala su denominación proporciona los principios generales de la auditoría del Sector público, y define la autoridad o alcance de las ISSAI. Por su parte, la ISSAI 200 "Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera", ha sido desarrollada para abordar los aspectos clave relacionados con una auditoría de estados financieros en el sector público. Amplía y desarrolla aún más los principios fundamentales de la ISSAI 100, para ajustarse al contexto específico de las auditorías de estados financieros, y constituye la base para las normas de auditoría de los estados financieros. La ISSAI 200 se debe leer y comprender en conjunto con la ISSAI 100.

Siguiendo la nomenclatura empleada en la adaptación de las NIA-ES, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), organismo autónomo, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, se

ha optado por denominar como ISSAI-ES a la adaptación a la normativa española de las ISSAI para distinguirlas de las versiones originales aprobadas por la INTOSAI.

Asimismo, como parte de la homologación terminológica se ha empleado en la redacción de las ISSAI-ES la denominación de «Instituciones Públicas de Control Externo» (ICEX) para designar tanto al Tribunal de Cuentas como a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

El objetivo principal de las ISSAI de auditoría financiera es proporcionar a los miembros de la INTOSAI, de un conjunto completo de principios y normas para la auditoría de los estados financieros de las entidades del sector público.

La auditoría financiera se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con la emisión de información financiera y el marco regulatorio aplicable. El alcance de las auditorías financieras en el sector público puede estar definido por el mandato de las Entidades Fiscalizadoras Superiores como una serie de objetivos de auditoría adicionales a los objetivos de una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión de información financiera.

Estas ISSAI-ES proporcionan información detallada sobre lo siguiente:

- El propósito y autoridad de los Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera.
- El marco de referencia para auditar estados financieros en el sector público.
- Los elementos de una auditoría de estados financieros.
- Los principios de una auditoría de estados financieros.

El propósito de una auditoría de estados financieros es aumentar el grado de confianza de los posibles usuarios en dichos estados financieros. Esto se logra a través del dictamen emitido por el auditor sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia para la emisión de información financiera aplicable o -en el caso de los estados financieros preparados de conformidad con un marco razonable de

presentación de la información financiera- si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, o proporcionan una visión verdadera y justa de conformidad con dicho marco. Leyes o regulaciones vinculantes para las organizaciones de auditoría del sector público pueden prescribir otra formulación para esta opinión/dictamen.

Una auditoría realizada de acuerdo con normas basadas en los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera de la INTOSAI y los requerimientos éticos correspondientes, le permitirá al auditor expresar tal opinión o dictamen.

El auditor debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una auditoría de estados financieros. Una auditoría financiera realizada de conformidad con las ISSAI-ES tiene como premisas las siguientes condiciones:

- Que el marco de emisión de información financiera usado para la preparación de los estados financieros sea considerado aceptable por el auditor.
- Que la administración de la entidad reconozca y comprenda su responsabilidad:
 - o Respecto de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluyendo, cuando se considere relevante, la imagen fiel de los mismos;
 - o Del control interno que la dirección considere necesario adoptar para la preparación de estados financieros que estén libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error, y
 - o Para proporcionar al auditor acceso sin restricciones a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros.

Si no se cumple con las condiciones anteriores, el auditor debe evaluar el efecto sobre su informe de auditoría y sobre la opinión, y considerar la necesidad de informar al poder legislativo, en nuestro caso las Cortes Valencianas.

Los marcos de información financiera aceptables normalmente contemplan ciertos atributos que aseguran que la información proporcionada en los estados financieros es útil para los posibles usuarios. El marco fijado por el Plan General de Contabilidad Pública establece que la información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos o características siguientes:

- Claridad: La información es clara cuando los destinatarios de la misma, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que opera, pueden comprender su significado.
- Relevancia: La información es relevante cuando es de utilidad para la evaluación de sucesos (pasados, presentes o futuros), o para la confirmación o corrección de evaluaciones anteriores. Esto implica que la información ha de ser oportuna, y comprender toda aquella que posea importancia relativa, es decir, que su omisión o inexactitud pueda influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información.
- Fiabilidad: La información es fiable cuando está libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que:
 - La información sea completa y objetiva.
 - El fondo económico de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica.
 - Se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.
- Comparabilidad: La información es equiparable cuando se pueda establecer su comparación con la de otras entidades, así como con la de la propia entidad correspondiente a diferentes periodos.

Si la entidad no presenta estados financieros de conformidad con un marco de información financiera aceptable, el auditor puede concluir que no cuenta con las condiciones previas para la realización de una auditoría según lo establecido en las ISSAI-ES de auditoría financiera. No obstante, los Órganos de Control Externo (OCEX ó ICEX) pueden considerar la posibilidad de desarrollar normas especiales usando los

Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera como guía para satisfacer sus necesidades específicas.

El tipo de auditoría en la que el cumplimiento de la normativa es el principal objetivo normalmente se considera una auditoría de cumplimiento. La ISSAI-ES 400 - Principios Fundamentales de Auditoría de Cumplimiento será la fuente relevante de información para el desarrollo o adopción de normas para el trabajo de este tipo de auditoría

Las fiscalizaciones de estados financieros involucran al menos a tres partes diferentes: los OCEX, los responsables de la gestión de la entidad fiscalizada y los usuarios o destinatarios.

Al llevar a cabo auditorías de los estados financieros, el auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los relativos a su independencia.

El auditor debe utilizar procedimientos de control de calidad adecuados en la ejecución de su trabajo con objeto de proporcionar una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas legales y profesionales aplicables y que el informe de auditoría es adecuado de acuerdo con las circunstancias.

5.3 ¿Qué es el IGAE y las NIAS?

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) es el órgano de control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal y el centro que dirige y gestiona la contabilidad pública. Está encuadrado dentro de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Como órgano de control interno es el encargado de verificar, mediante el control previo de legalidad y el control financiero, que la actividad económico-financiera del sector público se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia. Como centro gestor y directivo de la contabilidad pública le compete proporcionar información contable fiable, completa, profesional e independiente sobre la gestión pública y dictar las normas necesarias para su adecuado desarrollo.

Entre sus funciones le corresponde elaborar las cuentas económicas del sector público según la metodología del Sistema Europeo de Cuentas

Nacionales y Regionales de la Unión Europea, lo que permite realizar comparaciones y análisis con los demás Estados miembros.

La aplicación del principio transparencia en el ámbito del control ha supuesto la regulación de la publicación de los informes de auditoría en los términos previstos en el artículo 136.4 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, y en la Resolución de la IGAE, de 3 de junio de 2013.

En el marco internacional, se está generalizando la utilización de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), que asimismo han sido sometidas a importantes modificaciones para facilitar y generalizar su aplicación. En este escenario, esta Resolución actualiza las directrices para la elaboración de informes de auditoría de cuentas anuales tomando como referencia las NIAS, de las que asume los conceptos relevantes. Esta iniciativa facilita una mayor coordinación con las prácticas seguidas por otros países e instituciones públicas que desempeñan funciones de control.

En la Resolución de 11 de Noviembre de 2013 de la IGAE por la que se aprueba la norma técnica sobre informes de auditoría de cuentas anuales y en la Circular 2/2009, de 16 de septiembre, de la IGAE, y conforme a lo previsto en los artículos 166 y siguientes de la Ley General Presupuestaria sobre Auditoría Pública, señala que el informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento en el que se describe el alcance del trabajo efectuado por el auditor y se expresa su opinión técnica sobre aquéllas.

La referida circular precisa, entre otras, el ámbito de aplicación, la normativa referida a la auditoría pública, su finalidad y objeto, la metodología y la competencia orgánica. En concreto, en su sección cuarta se abordan los tipos de informes de auditoría pública y su forma de tramitación. En relación con estos informes se plantean en el anexo I la estructura a la que tendrán que atenerse los informes de auditoría pública, en tanto en cuanto esta estructura y contenido no haya sido desarrollada por una norma técnica.

Esta Resolución de 2013 actualiza las directrices para la elaboración de informes de auditoría de cuentas anuales tomando como referencia las NIAS, de las que asume los conceptos más significativos. Esta iniciativa facilita una mayor coordinación con las prácticas seguidas en otros países e instituciones públicas que desempeñan funciones de control.

Los cambios más relevantes afectan a los aspectos siguientes:

- Identificación más clara de la responsabilidad de los gestores en la formulación o presentación de la información financiera sujeta a auditoría.
- La referida al auditor al expresar una opinión.

Se trata a las incertidumbres (de manera similar a las normas internacionales) como párrafos de énfasis que no afectan a la opinión siempre que la información está adecuadamente revelada en la memoria.

Se estructura el informe de acuerdo en las NIAS.

Así, resulta fundamental tener en cuenta que:

- Sólo es posible la inclusión de párrafos de salvedad como párrafos intermedios entre el alcance y la opinión.
- Los párrafos derivados de asuntos tradicionalmente incluidos en el informe de auditoría ("párrafos independientes" y de "énfasis") se han considerado en esta norma como "párrafos de énfasis" y "párrafos de otras cuestiones", y se sitúan siempre con posterioridad al párrafo de opinión.
- Aquellas materias objeto de examen, con un alcance limitado y distinto del otorgado al de la comprobación de la imagen fiel; se han considerado como "párrafos derivados del cumplimiento de requerimientos legales o reglamentarios".

En suma, con la modificación de la norma técnica sobre informes de auditoría de cuentas anuales se pretende adaptar el contenido y la forma de estos documentos a las nuevas exigencias de transparencia, simplificando en lo posible su contenido, y tomando como referencia las NIAS relativas a informes (NIAS 700, 705, 706 y 710 en menor medida).

Hay que destacar la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220, "Control de calidad de la auditoría de estados financieros", que debe interpretarse junto a la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación de esta norma en España, debe tenerse en cuenta lo establecido en la Norma de Control

de Calidad Interna de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La NIA 220, trata de las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. También trata, cuando proceda, de las responsabilidades del revisor de control de calidad del trabajo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

5.4 Descripción de la Norma ISSAI-ES 40 de Control de Calidad para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)

Como se señala en la ISSAI-ES 100, los Órganos de Control Externo (OCEX) deberán adoptar los procedimientos de control de calidad previstos en la ISSAI-ES 40 "Control de Calidad para las entidades fiscalizadoras Superiores (EFS)", que adapta las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC 1) al sector público. La NICC 1 establece y proporciona los criterios generales de control de calidad de una organización y así el propósito general y los principios clave de la ISSAI-ES 40 y de la NICC 1, son equivalentes. Los requisitos de la ISSAI-ES 40 se han adaptado a las peculiaridades propias de las Instituciones de Control Externo (ICEX). En adelante llamaremos Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) a los Tribunales de Cuentas Nacionales Europeos, los ICEX al Tribunal de Cuentas Español y a los órganos de control externo autonómicos y OCEX a los órganos de control externo autonómicos.

Concretamente la NICC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un sistema de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes y adecuados y operan eficazmente.

El propósito de la ISSAI-ES 40 es asistir a las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) a establecer y mantener un sistema apropiado de control de calidad que cubra todo el trabajo que estas entidades realizan (por ejemplo, auditorías financieras, auditorías de cumplimiento, auditorías de desempeño u operativas y otros trabajos que realizan las EFS).

El mayor desafío a que se enfrentan todas las EFS es realizar auditorías y otros trabajos de alta calidad de manera consistente. La calidad del trabajo que realizan las EFS afecta a su reputación, su credibilidad, y la habilidad para ejercer su mandato. Este documento debe ayudar a las EFS a diseñar un sistema de control de calidad apropiado a su mandato y circunstancias y que responde a sus riesgos de calidad. Apoyándonos en esta norma intentaremos desarrollar el propósito último de este trabajo.

Para que un sistema de control de calidad sea efectivo, necesita ser parte de la estrategia, cultura, políticas y procedimientos de cada EFS. De esta manera, la calidad es incluida en el desempeño del trabajo de cada EFS, en vez de ser un proceso adicional una vez que el trabajo está realizado.

La ISSAI-ES 40 se debe usar en conjunto con otras ISSAI-ES, y cada EFS debe decidir cómo implementarla conforme a su dirección, estructura, riesgos y al tipo de trabajo que realiza.

El Alcance de la ISSAI-ES 40 se fundamenta en los principios claves de las Normas Internacionales de Control de Calidad, adaptados para las EFS. Incluye algunos aspectos específicos de las organizaciones auditoras del sector público, y aunque, en muchos aspectos es apropiado para las EFS, los principios claves requieren de interpretación para que sean aplicados a las mismas.

La ISSAI-ES 40 sirve de guía a las EFS en la aplicación de los principios claves para la amplia gama de trabajos que éstas realizan, adecuada a su dirección y circunstancias. Este documento resume las medidas de control de calidad que son relevantes para alcanzar alta calidad en el ambiente del sector público.

La ISSAI-ES 40 se centra en los aspectos organizacionales de la calidad en las auditorías de las EFS.

Esta norma también provee un marco que complementa otras guías emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

La NICC-1 trata las responsabilidades de las entidades en relación a los sistemas de control de calidad para las auditorías y las revisiones de los estados financieros y otros compromisos de garantías y servicios similares. Cita lo siguiente: "el objetivo de la entidad es establecer y

mantener un sistema de control de calidad que pueda proveer garantía razonable de que la entidad y su personal cumple con los estándares profesionales y los requerimientos legales y regulatorios que aplican y de que los trabajos emitidos por la entidad o por los directores del trabajo, son apropiados a las circunstancias”.

El marco estructural de la ISSAI 40 intenta cumplir el mismo propósito en relación a la dirección y circunstancias de cada EFS.

5.5 ¿Qué es un sistema de control de calidad?

La ISSAI-ES 40 usa elementos del marco estructural del control de calidad establecidos en la NICC-1. Considerando también asuntos de particular relevancia en el ambiente de auditoría en el sector público que afectan a los sistemas de control calidad de las EFS. Los elementos del control de calidad son los siguientes:

- a) Responsabilidad de los líderes de la entidad respecto a la calidad de la misma.
- b) Requerimientos éticos relevantes.
- c) Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y trabajos específicos.
- d) Recursos humanos.
- e) Realización de trabajos de auditoría.
- f) Control/Supervisión.

Además de los elementos mencionados, la NICC-1 comenta la necesidad de documentar las políticas y procedimientos de control de calidad y comunicarlas al personal de la entidad.

Como objetivo primordial, cada EFS debe considerar los riesgos a la calidad de su trabajo y establecer un sistema de control de calidad que este adecuadamente diseñado para responder a los mismos. Los riesgos de calidad dependerán del mandato y funciones de cada EFS, las condiciones y el ambiente en el que opera.

Estos riesgos pueden surgir en muchas áreas en el trabajo de las EFS. Por ejemplo, riesgos a la calidad pueden surgir en la aplicación del juicio profesional, en el diseño e implementación de políticas y procedimientos, o en los métodos usados por las EFS para comunicar los resultados de su trabajo.

Para mantener un sistema de control de calidad se requiere de constante control y un compromiso de mejoras continuas.

La estructura de la ISSAI-ES 40 está presentada de la siguiente manera:

- 1.- Los principios claves en la NICC-1.
- 2.- Los principios claves adaptados a las EFS.
- 3.- La guía para la aplicación de las EFS.

Es el marco de referencia para un sistema de control de calidad en las EFS.

Para el trabajo que nos ocupa describiremos su aplicación en las EFS:

a) Responsabilidad de los líderes de la EFS sobre la calidad de la misma

La EFS debe establecer políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna que sea asumida por el personal de las Instituciones, reconociendo que la calidad es esencial en el desempeño de los trabajos. Estas políticas y procedimientos deben ser establecidas por el jefe/presidente de la EFS, responsable final del sistema de control de calidad.

El jefe de la EFS puede ser un individuo o grupo que dependen de la dirección y circunstancias de la entidad. Debe aceptar la responsabilidad total de la calidad de todo el trabajo realizado por la EFS. Además puede delegar la responsabilidad de administrar el sistema de control de calidad en una persona o personas con experiencia suficiente y apropiada para asumir esa responsabilidad, también puede formar un equipo de personas encargadas de este fin.

La EFS debe esforzarse por lograr una cultura que reconozca y recompense el trabajo de alta calidad en la EFS. Esto requiere que la EFS desde las más altas esferas deje clara su posición respecto a la importancia de la calidad en todos los trabajos, inclusive los externalizados. Esta cultura también depende de acciones claras, consistentes y frecuentes, en todos los niveles gerenciales, que enfatizan la importancia de la calidad.

La estrategia de cada una de las EFS debe reconocer el primordial requerimiento de alcanzar calidad en todo su trabajo, para que las consideraciones políticas, económicas y otras consideraciones no comprometan la calidad y el valor del trabajo realizado.

La EFS debe cerciorarse de que las políticas y procedimientos del control de calidad son claramente comunicadas a todo el personal de la EFS y a todos los que realizan trabajos para la EFS. Debe confirmar también que los recursos disponibles para mantener el sistema de control de calidad en la misma y en el tiempo son suficientes.

b) Requerimientos éticos relevantes

La EFS debe establecer políticas y procedimientos diseñados para dar garantía razonable de que la EFS, incluyendo todo su personal y el personal externo contratado cumplen con los requerimientos éticos relevantes.

La EFS debe enfatizar en la importancia de cumplir los requisitos éticos en el trabajo.

Todo su personal y todos los que realizan trabajos para la ella deben demostrar un apropiado comportamiento ético. Sobre todo, deben dar ejemplo el jefe de la entidad y su personal gerencial.

Los requerimientos éticos relevantes deben incluir los requerimientos estipulados en el marco legal y normativo que regula su actividad.

Los requerimientos éticos para las EFS pueden incluir o estar basados en el código de ética de la INTOSAI (ISSAI 30) y en los requerimientos éticos de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), debidamente adaptados a las circunstancias de su personal profesional.

Las EFS deben asegurarse de que existen políticas y procedimientos que refuercen los principios fundamentales de ética profesional como están definidos en la ISSAI 30:

- integridad;
- independencia, objetividad e imparcialidad;
- secreto profesional; y competencia.

Todo el personal contratado para realizar trabajos para las EFS deben sujetarse a los apropiados acuerdos confidenciales.

Las EFS deben considerar si es necesario el uso de declaraciones escritas de su personal para confirmar el cumplimiento de los requerimientos éticos.

Las EFS deben asegurarse de que existen políticas y procedimientos para:

- Notificar oportunamente al jefe de la EFS de incumplimientos de los requerimientos éticos y permitirle tomar las acciones apropiadas para resolver estos asuntos.
- Mantener la independencia del jefe de la EFS, de todo su personal y de cualquier persona contratada para realizar trabajos para la EFS.
- Reforzar la importancia de rotar al personal clave en las auditorías, cuando sea apropiado, para reducir el riesgo de familiarizarse con la organización que está siendo auditada. Las EFS pueden también considerar otras medidas para reducir este riesgo

c) Aceptación y continuación en las relaciones con el cliente y trabajos específicos

La EFS debe establecer políticas y procedimientos diseñados para ofrecer garantía razonable de que la Entidad solo emprenderá auditorías y otros trabajos cuando:

- a) Tiene las competencias y las capacidades necesarias para realizar el trabajo (tiempo y recursos).
- b) Puede cumplir con los requerimientos éticos relevantes.
- c) Ha considerado la integridad del cliente que está siendo auditado y como tratar los riesgos a la calidad que surgen.

Las políticas y procedimientos deben reflejar la gama de trabajos realizados por la EFS. En muchos casos, tienen poco margen sobre el trabajo a realizar. Normalmente realizan trabajos en tres amplias categorías:

1. Trabajo obligatorio a realizar debido a su mandato y estatuto.

2. Trabajo que requieren realizar debido a su mandato, pero donde ellos pueden tener libertad acerca del programa, alcance y tipo de trabajo.
3. Trabajo que ellos pueden escoger.

Para todas las auditorías y trabajos similares, las EFS deben establecer sistemas para considerar los riesgos de calidad que puedan surgir y que variarán dependiendo en el tipo de trabajo.

Las EFS normalmente operan con recursos limitados por lo que deben considerar el programa de trabajo y si cuentan con los recursos necesarios para realizar la gama de trabajos al nivel de calidad deseado. Para alcanzar esto, la EFS debe establecer un sistema que priorice los trabajos teniendo en cuenta la necesidad de mantener la calidad. Si los recursos no son suficientes y existe un riesgo en la calidad, la entidad debe tener procedimientos para asegurarse que la falta de recursos debe tenerse en cuenta por el jefe de la misma y, cuando sea apropiado, por restricciones presupuestarias o debido a cambios legislativos.

Las EFS deben valorar si existe un riesgo material a la independencia, de conformidad con la ISSAI-ES 10. Cuando este riesgo es identificado, la EFS debe determinar y documentar como plantea afrontar este riesgo y asegurarse de que existe un proceso de aprobación y que está apropiadamente documentado.

Cuando la integridad de la organización que está siendo auditada está en duda, la EFS debe considerar y afrontar los riesgos que surjan sobre la capacidad del personal, el nivel de los recursos, y cualquier problema ético que se puede presentar en la organización que está siendo auditada.

Las EFS deben considerar procedimientos para aceptar y continuar trabajos a iniciativa propia, incluyendo trabajos externalizados. Si la EFS decide realizar este trabajo, debe asegurarse que la decisión esté debidamente aprobada y que los innatos son valorados y afrontados.

Las EFS deben cerciorarse que los procedimientos para afrontar los riesgos son adecuados para mitigarlos al realizar el trabajo. La respuesta a los riesgos puede incluir:

- determinar cuidadosamente el alcance del trabajo que se realizará.

- asignar personal más experimentado al que usualmente se asignaría.
- realizar una revisión de la calidad del trabajo de una manera más meticulosa antes de que el informe sea emitido.

d) Recursos humanos

La EFS debe establecer políticas y procedimientos diseñados para dar una garantía razonable de que tiene suficientes recursos (personal, y cuando sea relevante, cualquier personal contratado para realizar trabajos para la EFS) competentes, capaces y comprometidos con los principios éticos necesarios para:

- a) Realizar trabajos de conformidad con los estándares profesionales, la ley y los requerimientos regulatorios correspondientes.
- b) Permitir a la EFS emitir informes apropiados a las circunstancias.

Las EFS pueden utilizar diferentes fuentes para asegurarse que su personal tiene las habilidades y experiencia necesaria para realizar la variedad del trabajo, sea este trabajo realizado por el personal de la EFS o externalizado.

Se asegurará de que las responsabilidades son claramente asignadas en todos los trabajos y tanto para el personal propio como el externo contratado, (por ejemplo empresas de contabilidad o firmas de consultoría), que tengan las competencias colectivas necesarias para realizar el trabajo.

Las EFS deben reconocer que en ciertas circunstancias, su personal, y cuando sea apropiado, el personal externo puede tener obligaciones a cumplir con los requisitos de los cuerpos profesionales además de los requisitos de las EFS.

Garantizar que las políticas y procedimientos de recursos humanos dan el énfasis apropiado a la calidad y al compromiso de la EFS a los principios éticos. Debiendo incluir:

- reclutamiento (y las competencias del personal reclutado).
- evaluación del desempeño.

- desarrollo profesional.
- capacidades (incluyendo suficiente tiempo para realizar tareas con el estándar de calidad requerido).
- competencias (incluyendo éticas y técnicas).
- desarrollo en la carrera.
- promoción.
- compensación.
- la estimación de las necesidades del personal.

Las EFS deben promover el aprendizaje y el entrenamiento de todo el personal para favorecer el desarrollo profesional y confirmar que el personal está entrenado en los desarrollos actuales de la profesión.

Las EFS deben asegurar que el personal a su servicio tiene conocimiento apropiado del sector público y un buen entendimiento del trabajo que han de realizar.

Las EFS deben cerciorarse de que la calidad y los principios éticos de las EFS son claves en las evaluaciones de desempeño del personal y de cualquier personal contratado para realizar los trabajos para la EFS.

e) Realización de auditorías y otros trabajos

La EFS debe establecer políticas y procedimientos diseñados para dar a la firma una garantía razonable de que sus auditorías y otros trabajos son realizados conforme con los estándares profesionales y con los correspondientes requisitos legales y regulatorios, y que se emita un informe apropiado a las circunstancias. Estas políticas y procedimientos deben incluir:

- a) Asuntos relevantes que promuevan consistencia en la calidad del trabajo realizado.
- b) Responsabilidades de supervisión.
- c) Responsabilidades de revisión.

Las EFS deben asegurar que existen políticas, procedimientos y herramientas (como las metodologías de auditoría) para realizar la gama

de trabajos de la cual es responsable, incluyendo el trabajo externalizado.

Las EFS deben establecer políticas y procedimientos que incentiven y promuevan la alta calidad. Esto incluye crear un ambiente que fomente el correcto uso del juicio profesional y promueva mejoras a la calidad. Todo el trabajo realizado debe estar sujeto a revisiones como medio para contribuir a la calidad y fomentar el aprendizaje y el desarrollo del personal.

Cuando surjan asuntos difíciles o controvertidos, las EFS deben asegurarse de que se usan los recursos apropiados (como expertos técnicos) para resolverlos.

Las EFS deben asegurar que se sigan todos los estándares relevantes en todos los trabajos que se realizan, y si hay algún estándar no es seguido, las EFS deben asegurar que las razones por las cuales el estándar no se siguió estén debidamente documentadas y aprobadas.

Cualquier diferencia de opinión en la EFS ha de estar claramente documentada y ha de resolverse antes de que el informe sea emitido definitivamente.

Las EFS deben asegurar que existen políticas y procedimientos (como la supervisión y revisión de responsabilidades y las revisiones de control de calidad) en todo el trabajo que realizan (incluyendo auditorías financieras, auditorías de desempeño u operativas, y auditorías de cumplimiento). Las EFS deben reconocer la importancia de las revisiones de control de calidad de los trabajos de auditoría y cuando éstos se realicen cualquier asunto presentado debe estar satisfactoriamente resuelto antes de que se emita el informe de la EFS.

Las EFS deben asegurar que existen procedimientos para la autorización de la emisión de informes. Algunos trabajos de las EFS pueden ser muy complejos y de mucha importancia y que requieran un intensivo control de calidad antes de que el informe sea emitido.

Si las EFS están sujetas a procedimientos específicos en relación a reglas de evidencia (por ejemplo, EFS que tienen roles judiciales, es decir, potestad judicial y sancionadora, como el Tribunal de Cuentas), deben asegurarse que esos procedimientos son seguidos consistentemente.

Las EFS deben de tener como objetivo tratar de completar las auditorías y demás trabajos a tiempo, reconociendo que el valor del trabajo de la EFS disminuye si el trabajo no se realiza a tiempo.

Las EFS deben asegurarse que todo el trabajo realizado es documentado a tiempo (por ejemplo, los papeles de trabajo de auditoría) y que son propiedad de la EFS, sin importar si el trabajo fue realizado por personal de la EFS o personal externo.

Verificar que se han seguido los procedimientos apropiados para tener certeza de que los resultados de la auditoría están directamente afectados por el trabajo de la EFS y no haya oportunidad de comentar los resultados antes de que el trabajo éste finalizado; sin importar si el trabajo ha sido realizado por personal propio o externo.

Además se asegurará que toda la documentación es custodiada por los períodos especificados en las leyes, las regulaciones, los estándares y pautas profesionales.

También deben buscar un equilibrio entre la confidencialidad de la documentación y la necesidad de ser transparentes y de rendir cuentas del trabajo realizado. Y establecer procedimientos claros para realizar peticiones de información conforme a la legislación en su jurisdicción.

f) Control/supervisión

La EFS debe establecer un proceso de control diseñado para ofrecer garantía razonable de que las políticas y los procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son relevantes, adecuados y están operando efectivamente. Este proceso:

- a) Deber incluir la evaluación progresiva del sistema de control de calidad de la EFS, incluyendo la revisión de una muestra de trabajo completado de la gama de trabajos realizados por la EFS.
- b) Requiere que el proceso de control sea asignado a un individuo o individuos con experiencia y autoridad suficiente y apropiada para asumir esta responsabilidad.
- c) Requiere que los involucrados en la revisión sean independientes (por ejemplo, que ellos no hayan participado en el trabajo ni en cualquier revisión de control de calidad del trabajo).

Las EFS deben asegurar que el sistema de control de calidad incluya un control/seguimiento independiente de la gama de controles en la EFS (usando personal que no esté involucrado en la realización del trabajo).

Si el trabajo es externalizado, la EFS debe buscar confirmación de que las empresas contratadas tengan sistemas de control de calidad efectivos.

Las EFS deben asegurar que los resultados del control de calidad son informados al jefe de la misma de una manera oportuna, para que si se considera apropiado, la EFS debe comprometerse con otra EFS, u otra entidad, para realizar una revisión independiente del sistema de control de calidad en general (como la revisión de un colega).

Cuando sea apropiado, las EFS pueden considerar otros medios para realizar el sistema del control de calidad, los cuales pueden incluir, pero no estar limitados a:

- revisión académica independiente.
- revisiones de seguimiento de las recomendaciones.
- comentarios de las organizaciones auditadas (por ejemplo, cuestionarios contestados por el cliente).

Las EFS deben asegurar que existen procedimientos para tratar con quejas y alegaciones sobre la calidad del trabajo realizado.

Las EFS deben considerar si hay requerimientos legislativos u otros requerimientos para publicar los informes de control o para responder a quejas o alegaciones públicas relacionadas con el trabajo realizado.

El Presidente de los ICEX u OCEX, u órgano colegiado equivalente, es el responsable de la introducción y mantenimiento de los procedimientos generales de control de calidad, aunque la responsabilidad ejecutiva puede delegarse.

5.6 Descripción de la Norma ISSAI-ES 200

Los auditores del sector público encargados de realizar auditorías de estados financieros, de conformidad con las normas basadas en los principios de la ISSAI-ES 200, están obligados a cumplir con los requerimientos de control de calidad. Al desarrollar normas basadas en

la ISSAI-ES 200, las Instituciones de Control Externo (ICEX) deberán tener la necesidad de que el auditor jefe:

- 1) Asuma la responsabilidad de la calidad total de cada trabajo de auditoría.
- 2) Se asegure de que los miembros del equipo de auditoría cumplen con las exigencias éticas pertinentes.
- 3) Formule una conclusión relativa al cumplimiento de los requisitos de independencia que son aplicables al trabajo de auditoría, y emprenda las acciones pertinentes para eliminar cualquier aspecto que amenace dicha independencia.
- 4) Se asegure de que el equipo de auditoría y cualquier experto externo contratado cuenten en su conjunto con la competencia y capacidad precisas.
- 5) Acepte la responsabilidad de los resultados de la auditoría dirigiendo, supervisando y llevando a cabo la auditoría; y asegurando que las revisiones se realizan de conformidad con las políticas y procedimientos de revisión de los OCEX.

El auditor debe cerciorarse de que tanto el equipo de auditoría como los expertos externos cuenten, en su conjunto, con la competencia y capacidad adecuada para:

- 1) Llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- 2) Permitir emitir un informe adecuado, de acuerdo con los objetivos y las circunstancias.

Al considerar la competencia y capacidad esperada del equipo, el auditor deberá tener en cuenta aspectos tales como:

- Conocimiento, formación adecuada y experiencia práctica en fiscalizaciones de naturaleza y complejidad similares.
- Conocimiento de las normas profesionales y legales aplicables.

- Experiencia práctica en áreas técnicas, incluyendo la relativa a las tecnologías de la información y el conocimiento en áreas especializadas de contabilidad o auditoría.
- Conocimiento relevante del sector en el que opere la entidad.
- Capacidad para aplicar el juicio profesional.
- Conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de los ICEX/OCEX/EFS.
- Capacidad para cumplir con los términos del mandato de auditoría, incluyendo la comprensión relativa a la elaboración y presentación de los informes.
- Las aptitudes en el campo de las auditorías operativa o de cumplimiento, cuando proceda.

El auditor debe reducir "el riesgo de auditoría" a un nivel aceptablemente bajo, dadas las circunstancias de la misma, con la finalidad de obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión de forma positiva.

El riesgo en una auditoría financiera es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales. Para que sea significativo, el nivel de seguridad obtenido por el auditor debe aumentar la confianza de los posibles usuarios de la información reduciendo los riesgos a un grado intrascendente.

En general, el riesgo de auditoría, es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

La valoración de riesgos se basa en los procedimientos de auditoría adecuados para obtener la información necesaria a tal efecto, así como en la evidencia obtenida durante la realización de la auditoría. La valoración de riesgos es una cuestión que depende del juicio profesional y no se puede medir de forma precisa. El grado con el que el auditor considere cada elemento de riesgo dependerá de las circunstancias de cada auditoría.

El riesgo de incorrección material es el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la fiscalización. Este riesgo comprende, a su vez:

- Riesgo inherente es la susceptibilidad de que una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra información contenga una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles de la entidad.
- Riesgo de control es el riesgo de que se produzca una incorrección en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, y que no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.
- Riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría.

Los términos "escepticismo profesional" y "juicio profesional" son relevantes al formular los requerimientos relativos a las decisiones del auditor acerca de la respuesta adecuada a asuntos relativos a la auditoría.

El juicio profesional es necesario en particular en las decisiones acerca de:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir con los requerimientos de las ISSAI-ES y las NIA-ES y obtener evidencia de auditoría.
- Evaluar si se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente y si es necesario aplicar procedimientos complementarios para alcanzar

los objetivos de las NIA-ES y, de ese modo, los objetivos globales de la auditoría.

- La evaluación de los juicios de la dirección de la entidad fiscalizada en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la citada entidad.
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la racionalidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.

El escepticismo profesional es fundamental en todos los trabajos de auditoría. El auditor planifica y ejecuta la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que impliquen que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con mentalidad de indagación, en relación a la evidencia obtenida, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria, la fiabilidad de los documentos y las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

Importancia relativa o materialidad. El auditor debe aplicar el concepto de importancia relativa o materialidad de una manera adecuada al planificar y ejecutar la auditoría.

La materialidad tiene aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Los aspectos cualitativos de la materialidad generalmente juegan un papel más importante en el sector público que en otro tipo de entidades. La evaluación de la materialidad y la consideración de la sensibilidad y otros factores cualitativos en una auditoría en particular son cuestiones que dependen del juicio del auditor.

Al determinar la estrategia de auditoría, el auditor debe evaluar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. También determinará el nivel o los niveles de importancia relativa que se deben aplicar para transacciones, saldos contables o información a revelar.

La opinión del auditor trata de los estados financieros en su conjunto y por lo tanto el auditor no es responsable de detectar incorrecciones que no sean globalmente significativas. Deberá identificar y documentar

incorrecciones cuantitativamente no significativas, pues es posible que en su conjunto sean materiales o alcancen la naturaleza de significativas.

Los aspectos que el auditor debe considerar, a este respecto, incluyen la naturaleza sensible de ciertas transacciones o programas, el interés público, la necesidad de una supervisión o regulación legislativa eficaz y la naturaleza de la desviación o error (por ejemplo si son consecuencia de fraude o corrupción).

El auditor debe identificar a la persona o personas que sirvan de contacto dentro de los responsables de la dirección de la entidad auditada y comunicarse con ellos explicando el alcance y calendario previstos para la auditoría y cualquier hallazgo significativo.

El auditor debe comunicarse tanto con la dirección como con los responsables del gobierno de la entidad. La comunicación incluye tanto la obtención de información relevante para el trabajo de auditoría como proporcionar a los responsables del gobierno observaciones oportunas, significativas y relevantes para la supervisión del proceso de elaboración y presentación de la información financiera.

En el sector público, identificar a los responsables de la gestión de la entidad puede resultar un aspecto complejo. En consecuencia, se pueden identificar distintos grupos con responsabilidades en la gestión de la entidad.

La comunicación debe hacerse por escrito si el auditor considera que la comunicación oral no es suficiente. Es posible que el auditor deba comunicarse con instituciones diferentes a las de la propia organización, como son los órganos legislativos, las autoridades reguladoras o las entidades que financian a la auditada. La comunicación escrita no necesita incluir todos los asuntos que surjan durante el curso de la auditoría.

El auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, sin previo conocimiento de la misma, la comprensión de la naturaleza, del momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados para cumplir con las normas relevantes y los requisitos legales y reglamentarios aplicables. El auditor preparará la documentación de la auditoría de forma oportuna.

La documentación adecuada de auditoría es importante por varias razones:

- confirma y respalda las opiniones e informes de auditoría.
- soporta las bases tenidas en cuenta para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor.
- evidencia que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las normas de auditoría y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- sirve como fuente de información para preparar informes o responder a cualquier consulta por parte de la entidad auditada o de alguna otra parte.
- facilita la labor al equipo encargado de la planificación y ejecución de la auditoría.
- permite al equipo encargado rendir cuentas de su trabajo.
- ayuda al desarrollo profesional del auditor.
- facilita a los miembros del equipo encargado de la supervisión, la dirección y revisión del trabajo de auditoría el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión, de conformidad con las normas de auditoría.
- posibilita mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.
- permite realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad con las normas internacionales de calidad o con los requerimientos nacionales y particulares del OCEX/ICEX/EFS, que sean al menos igual de exigentes.

Las normas de auditoría basadas en los principios fundamentales incluyen requisitos adicionales relativos a la documentación en:

- la preparación oportuna de la documentación.
- la forma, contenido y extensión de la documentación.

- los requerimientos de la documentación cuando el auditor juzgue necesario apartarse en cuestiones relevantes de las normas de auditoría aplicables.
- los requisitos de documentación cuando el auditor realice procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o en los que saque nuevas conclusiones después de la fecha del informe de auditoría.
- la compilación del archivo final de auditoría.

El auditor comunicará claramente los términos del trabajo de auditoría a la dirección de la entidad y a los responsables de su gobierno. Debido a que el auditor del sector público depende e informa al órgano legislativo, debe comunicar su plan de trabajo tanto a dicho órgano como a los encargados de la gestión.

El auditor debe comunicar a los encargados del gobierno de la entidad sus responsabilidades con respecto a la auditoría de los estados financieros, incluyendo la responsabilidad del auditor al formular y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección de la entidad bajo la supervisión de los encargados de su gobierno.

El auditor debe desarrollar una estrategia global de auditoría que establezca el alcance, el momento de realización y la dirección de la misma, así como un plan de auditoría. Y deberá enviarse a los responsables del gobierno de la entidad un resumen del alcance y el calendario previsto de la auditoría.

Una estrategia global será la guía para el auditor en la elaboración del plan de auditoría. El auditor tendrá en cuenta:

- identificar las características del trabajo de acuerdo con su alcance.
- establecer los objetivos del informe de auditoría con el fin de planificar el momento de realización del trabajo y la naturaleza de las comunicaciones necesarias.
- considerar los factores que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, sean significativos para dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría; tener en cuenta los resultados de las

actividades preliminares y el conocimiento obtenido en otros trabajos realizados por el OCEX también es relevante.

- establecer la naturaleza, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo.
- considerar los resultados y el conocimiento obtenidos de las auditorías operativas y de otras actividades de auditoría que sean relevantes para la entidad auditada, incluyendo las recomendaciones emitidas en informes anteriores.
- considerar y evaluar las expectativas del órgano legislativo correspondiente y de otros usuarios relevantes del informe de auditoría.

El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, así como de los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría.

Otros aspectos de la organización y de su entorno le permiten al auditor planificar y realizar la auditoría de manera eficaz, como:

- el entorno, la normativa reguladora y otros factores externos, incluyendo el marco de información financiera aplicable.
- la naturaleza de la entidad auditada, incluyendo su forma de funcionamiento, estructura de gobierno, financiación y la selección y aplicación de políticas contables, incluyendo las razones de los cambios en las mismas.
- la medición y revisión de los resultados financieros de la entidad auditada.
- las decisiones tomadas fuera de la entidad auditada como resultado de procesos políticos, nuevos programas o recortes en el presupuesto.
- las leyes y regulaciones específicas a las que esté sujeta la entidad auditada, así como el impacto potencial derivado del incumplimiento.
- los objetivos y estrategias del programa, pueden incluir elementos relativos a políticas públicas y por lo tanto tener implicaciones en la valoración de riesgos.

- las estructuras de gobierno afectadas por la estructura legal de la entidad auditada, por ejemplo si la entidad es un ministerio, ayuntamiento, consejería, departamento, agencia u otro tipo de organismo público.

Tener un claro conocimiento del entorno de control puede ser relevante. La evidencia relevante de auditoría se puede obtener tanto a través de indagaciones y otros procedimientos de valoración de riesgos. Debe considerar si la entidad auditada cuenta con un procedimiento para identificar los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera y si tiene en consideración dichos riesgos valorando la posibilidad de que ocurran. Si existe el auditor necesita tener conocimiento de el y de los resultados.

El conocimiento por el auditor de los controles internos podrá incluir las siguientes áreas:

- los tipos de transacciones de la entidad auditada que sean significativos para los estados financieros.
- los procedimientos, tanto manuales como informáticos, por medio de los cuales dichas transacciones se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, trasladan a los registros contables y se incluyen en los estados financieros.
- los registros contables, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones. Esto incluye los procedimientos para corregir los datos incorrectos y trasladar la información a los registros contables.
- la forma en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, que sean significativos para los estados financieros.
- el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas.
- los controles sobre los asientos contables, incluidos aquellos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales.

- los controles relevantes que se relacionan con el cumplimiento de la normativa.
- los controles relacionados con el seguimiento de la ejecución presupuestaria.
- los controles relacionados con la transferencia de fondos presupuestarios a otras entidades.
- los controles de datos personales y clasificados, como la información fiscal y de salud.
- la supervisión de otros controles realizados por terceros en áreas como:
 - ✓ el cumplimiento de normas, como las referidas a contratos públicos o subvenciones.
 - ✓ la ejecución del presupuesto.
 - ✓ otras áreas definidas por la legislación o el mandato de auditoría, y la rendición de cuentas de la dirección.

Los procedimientos de valoración de riesgos deben incluir:

- indagaciones con la dirección y el personal de la entidad auditada, siempre que pudieran aportar información que ayude a identificar riesgos de incorrección material debidos a fraude o error.
- procedimientos analíticos.
- observación e inspección.

Los riesgos de incorrección material deberán identificarse y valorarse tanto en los estados financieros como en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores. Con este fin el auditor necesita:

- identificar los riesgos a lo largo del proceso seguido para obtener un mejor conocimiento de la entidad auditada y de su entorno.

- valorar los riesgos identificados y evaluar si se relacionan de una manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto pudiendo afectar potencialmente a muchas afirmaciones.
- relacionar los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar.
- considerar la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección material.

Como parte de la valoración de riesgos el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es significativo. Al ejercer su juicio, el auditor deberá excluir los efectos de los controles identificados relacionados con el riesgo. Y al juzgar qué riesgos son significativos, el auditor deberá considerar al menos lo siguiente:

- Si se trata de un riesgo de fraude.
- Si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otro tipo y por lo tanto requiere de atención específica.
- La complejidad de las transacciones.
- Si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas.
- El grado de subjetividad de la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente aquellas mediciones que involucren un alto grado de incertidumbre.
- Si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de la actividad de la entidad auditada o que por otras razones parecen inusuales.
- Si el riesgo también afecta al cumplimiento de leyes y reglamentos.

La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, deberán estar suficientemente documentados.

El auditor debe actuar de forma apropiada al abordar los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.

Las respuestas a los riesgos valorados incluyen el diseño de procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos, como son los procedimientos sustantivos y las pruebas de cumplimiento. Los procedimientos sustantivos incluyen tanto pruebas de detalle como procedimientos analíticos sustantivos de los diferentes tipos de transacciones, saldos de cuentas y la información a revelar.

La revisión del riesgo de control requiere que el auditor obtenga evidencia de que los controles están operando de manera eficaz.

El auditor diseñará y llevará a cabo procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo de cuenta e información a revelar que resulte material, sin importar los riesgos valorados de incorrección. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debidos a fraude, obtener evidencia suficiente y adecuada respecto a dichos riesgos y responder adecuadamente al fraude o sospecha de fraude identificado durante la auditoría.

El auditor debe considerar la posibilidad de que existan hechos o condiciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro. Es decir, analizará la aplicación del principio de gestión continuada.

El auditor debe identificar los riesgos de incorrección material debidos al incumplimiento directo y significativo de leyes, reglamentos u otras disposiciones.

El auditor llevará a cabo los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar conclusiones en las que basar su opinión.

La evidencia de auditoría deberá ser suficiente y adecuada. La suficiencia es una medida de la cantidad, mientras que la adecuación se relaciona con la calidad de la misma -su relevancia y fiabilidad-. La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de incorrección

material en la información de la materia (cuanto mayor sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la calidad, menos se necesitará).

Sobre la fiabilidad de la evidencia hemos de señalar que:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad auditada.
- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles relacionados son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor es más fiable que la evidencia obtenida indirectamente o por deducción.
- La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, formato electrónico o cualquier otro medio.
- La evidencia proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia proporcionada por fotocopias.

Los procedimientos de auditoría deberán diseñarse para cubrir el periodo que va de la fecha de los estados financieros a la fecha más próxima posible a la del informe de auditoría.

El auditor debe mantener un registro completo de las incorrecciones identificadas durante la auditoría. Y formarse una opinión, de acuerdo con la evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida, sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe escrito en el que se describan las bases de dicha opinión.

Con el fin de emitir una opinión, el auditor debe en primer lugar concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error.

Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la conclusión incluirá también la evaluación de si los mismos expresan la imagen fiel. Al evaluar los estados, el auditor considerará:

- La presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros.
- Si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que expresen la imagen fiel.

El auditor deberá emitir una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Por otro lado, si el auditor concluye que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales, o si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales, el auditor dará una opinión modificada.

Si los estados financieros preparados de conformidad con los requisitos de un marco de imagen fiel no logran una presentación adecuada de dicha imagen, el auditor deberá discutir el asunto con la dirección y, dependiendo de los requisitos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría.

El informe de auditoría será escrito y contendrá los siguientes elementos necesarios:

- Un título que indique claramente que es el informe de una ICEX/OCEX/EFS.
- Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
- Un párrafo introductorio en el que:
 - (1) identifique a la entidad cuyos estados financieros se han auditado,
 - (2) manifieste que los estados financieros han sido auditados,
 - (3) identifique el título de cada estado que forma parte de los estados financieros,

- (4) remita al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa, y
 - (5) especifique la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero auditado.
- Una sección con el encabezado "Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros", señalando que la dirección es responsable de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y de los controles internos tendientes a garantizar que la preparación de los estados financieros está libre de incorrecciones materiales, ya sea debido a fraude o error.
- Una sección con el encabezado "Responsabilidad del ICEX", señalando que la responsabilidad del ICEX es expresar una opinión basada en la auditoría de los estados financieros y describiendo una auditoría como aquella que incluye procedimientos que permiten obtener evidencia de auditoría acerca de los importes y la información revelada en los estados financieros, dependiendo los procedimientos seleccionados del juicio del auditor. También deberá referirse a la evaluación de la pertinencia de las políticas contables utilizadas y a la racionalidad de las estimaciones contables hechas por la dirección, así como a la presentación general de los estados financieros. Deberá señalarse si el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para proporcionar una base que permita sustentar su opinión.
- Una sección con el encabezado "Opinión", que deberá usar una de las siguientes frases o su equivalente al expresar o emitir una opinión favorable, o no modificada, de los estados financieros, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel y siempre que las disposiciones legales no establezcan otra cosa:
 - o Los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]
- Al expresar una opinión favorable, o no modificada, de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor deberá reseñar que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos

materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

- La opinión del auditor deberá identificar con precisión el marco de referencia (PGC, PGCP, IMNCL2013 (*instrucción modelo normal de contabilidad local 2013*)...).
- Si es necesario, o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios", señalando las otras responsabilidades de información adicionales al requisito de informar sobre los estados financieros.
- La firma del responsable del ICEX/OCEX/EFS.
- La fecha del informe, que no será anterior a la fecha en la que el auditor obtuvo evidencia suficiente y adecuada en la cual sustenta su opinión de los estados financieros, incluyendo la evidencia de que:
 - o todos los estados que forman parte de los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, han sido preparados; y
 - o aquellos con una autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.
- El lugar de emisión, que coincidirá con la sede del ICEX/OCEX/EFS.

Además de la opinión, es posible que el auditor deba por ley u otra norma aplicable informar sobre las observaciones y los hallazgos que no hayan afectado a la opinión ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Estos aspectos deberán diferenciarse de la opinión.

La decisión respecto al tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de:

- la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales, o si pueden contener incorrecciones materiales en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y

- el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

Los auditores pueden emitir tres tipos de opiniones modificadas: una opinión con salvedades, una opinión adversa (o desfavorable) y una abstención (o denegación) de opinión.

El auditor deberá expresar una opinión con salvedades si:

- habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las incorrecciones, individualmente o en su conjunto, son materiales pero no generalizadas en relación a los estados financieros; o
- el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la cual basar una opinión, pero concluye que los posibles efectos en los estados financieros de cualquier error no detectado, si los hubiera, podrían ser materiales aunque no generalizados.

El auditor deberá expresar una opinión adversa (o desfavorable) si, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las incorrecciones, individualmente o en conjunto, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

El auditor deberá abstenerse de emitir opinión (denegación de opinión) si, habiendo sido incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, concluye que los efectos sobre los estados financieros de cualquier incorrección no detectada pudieran ser materiales y generalizados.

Si después de iniciar el trabajo el auditor tiene conocimiento que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que, a juicio del auditor, pudiera derivar en la necesidad de expresar una opinión con salvedades o abstenerse de dar una opinión sobre los estados financieros, el auditor deberá solicitar a la administración que elimine dicha limitación.

Los párrafos de énfasis únicamente deberán referirse a información presentada o divulgada en los estados financieros. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que sea de tal importancia que resulte fundamental para entenderlos, pero hay

evidencia suficiente y adecuada de que la cuestión no tiene incorrecciones materiales, entonces se deberá incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. El párrafo de énfasis deberá incluirse inmediatamente después del párrafo de opinión; y llevar el encabezado "Párrafo de énfasis "; incluir una clara referencia a la cuestión que se está enfatizando e indicar dónde se puede encontrar la información relevante que describe plenamente el asunto.

Si el auditor considera necesario comunicar un asunto diferente de los presentados o revelados en los estados financieros que sea relevante para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, y a condición de que no esté prohibido legalmente, se podrá introducir un párrafo que lleve el encabezado "Párrafo sobre otras cuestiones". Este párrafo deberá aparecer inmediatamente después de la opinión y de cualquier párrafo de énfasis.

Si el auditor desea incluir estos párrafos en el informe de auditoría, deberá comunicarlo a los responsables del gobierno de la entidad, así como su redacción.

Los principios de la ISSAI-ES 200 son aplicables a todas las auditorías de estados financieros del sector público.

5.7 Justificación/Necesidad de la aplicación de las normas de calidad a las informes de fiscalización de la Sindicatura de Comptes

En la actualidad, las administraciones públicas se enfrentan al importante reto de adaptar las estructuras organizativas y funcionales a las exigencias que plantea un nuevo contexto social y administrativo. Desde este punto de vista, conceptos como calidad, mejora de los servicios, modernización, participación y cercanía a los ciudadanos adquieren una significativa importancia como objetivos de cualquier administración pública.

La aplicación en el sector privado en España de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) hacía más necesaria la renovación de las normas técnicas de auditoría del sector público. El 30 de octubre de 2012, los presidentes del Tribunal de Cuentas y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas adoptaron el compromiso de establecer una Comisión de Normas y Procedimientos, bajo la presidencia del Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas.

Por todo ello, disponer de tales normas comunes y aplicarlas adecuadamente debe asegurar por un lado la realización de fiscalizaciones de calidad que resulten apropiadas a las progresivamente mayores exigencias técnicas que se formulan a nuestras instituciones y, por otro, un eficaz control de la actividad económico-financiera de los respectivos sectores públicos sometidos a su función fiscalizadora.

El 21 de enero de 2014 se destacó la importancia que tiene la disposición de normas técnicas comunes que regulan las actuaciones de fiscalización, mediante la reunión en la sede del Tribunal de Cuentas de los miembros del propio Tribunal y de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas que forman parte de la Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas,

La citada Comisión decidió adaptar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés) de nivel 3, desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para ello, se crearon tres grupos de trabajo, coordinados cada uno de ellos por un técnico del Tribunal de Cuentas y del que formarían parte técnicos de los OCEX. El primer grupo se encargaría de adaptar las ISSAI 100 y 200 (*Principios fundamentales de fiscalización del sector público y Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera*, respectivamente), el segundo se encargaría de adaptar la ISSAI 300 (*Principios fundamentales de la fiscalización operativa*), mientras que el tercero se ocuparía de la adaptación de la ISSAI 400 (*Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento*).

En definitiva, con la adaptación de las ISSAI del tercer nivel se ha pretendido aproximar a los ICEX (Instituciones de Control Externo) a los principios y normas de la INTOSAI -organización de la que forma parte el Tribunal de Cuentas- y que constituyen el marco de referencia internacional en la fiscalización o auditoría pública.

La Comisión de Normas y Procedimientos del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, reunida el 10 de abril de 2014, acordó elevar las cuatro ISSAI-ES adaptadas a la consideración de la Conferencia de Presidentes de las ICEX para que posteriormente fueran aprobadas por el órgano correspondiente de cada institución. Esta Conferencia aprobó en su reunión de 27 de junio de 2014 la adaptación realizada de las cuatro ISSAI-ES.

A partir de ahora todas las instituciones públicas de control externo de nuestro país van a realizar su trabajo, inspiradas por el mismo conjunto de principios y normas, lo que supondrá una homologación de los resultados que va a beneficiar a todos los implicados (instituciones de control, destinatarios de los informes, ciudadanos interesados y público en general) en la fiscalización.

La Sindicatura de Comptes ha sido parte activa en materia de actualización y renovación técnica desde que su Consell aprobó en 1991 los *Principios y Normas de Auditoría del Sector Público*.

En octubre de 2003 se publicó un conjunto de disposiciones y normas técnicas aplicables en la fiscalización externa del sector público valenciano y que son:

- Renovación tecnológica en profundidad, tanto en medios materiales como en herramientas de software especializadas a disposición de los equipos de auditoría.
- Incremento de las acciones de formación, altamente especializada, para los funcionarios de la Sindicatura.
- Incremento de la estandarización de la metodología auditora, tanto en el orden interno para mantener el más alto grado de homogeneidad posible en los distintos tipos de trabajos que se realizan anualmente, como de orden externo, para mantenernos alineados con las "mejores prácticas" auditoras de nuestro entorno, no solo español sino europeo.
- Los Auditores iniciaron la elaboración de una serie de Directrices técnicas de fiscalización.

Asimismo, en 2003 se inició la elaboración del Manual de fiscalización, que fue incorporando las mejores y más adecuadas prácticas en auditoría plasmadas en las normas técnicas del ICAC, de INTOSAI y en las Normas Internacionales de Auditoría.

Actualmente la adopción de las ISSAI-ES supone un apoyo fundamental al Manual de fiscalización de la Sindicatura de Comptes. Las nuevas ISSAI-ES y NIA-ES profundizan en el enfoque de auditoría basado en el análisis de los riesgos. De acuerdo con este enfoque es necesario conocer a fondo, documentar y auditar los principales procedimientos de gestión de las entidades públicas (no solo los manuales sino también

los automatizados), los sistemas de control interno integrados en esos procedimientos manuales y automatizados y los sistemas informáticos que soportan a los anteriores.

A nivel general de las ICEX, se ha iniciado el proceso de adopción/adaptación de las ISSAI de nivel 4, que son las equivalentes a las NIA-ES. Su adopción por parte de la Sindicatura no planteará cambios relevantes.

La aplicación de las normas técnicas de auditoría siempre se debe hacer sin perjuicio de la aplicación, en todo caso, de la normativa reguladora de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana. Estas ISSAI-ES se han aplicado en las fiscalizaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2015.

La aplicación de controles de calidad a los informes de fiscalización de la Sindicatura de Comptes, deviene en una autoevaluación asistida, en la que participa por una parte, el auditor del proyecto como integrante de la organización y evaluador, desde el conocimiento interno de la propia organización y, el propio equipo que compone los procesos de fiscalización de la entidades locales y de rendición de cuentas de las mismas, que ha aportado todos los datos y demás evidencias que conforman el propio modelo de evaluación; y por otro lado el 2º auditor revisor que realiza una supervisión del resultado de la fiscalización.

Con la aplicación de los citados controles se pretende realizar una autoevaluación para favorecer el inicio en el camino a la excelencia y la mejora de la calidad en la gestión de una organización que, como la Sindicatura de Comptes se está iniciando en el proceso de control de la calidad.

6. DIAGNÓSTICO Y PROPUESTA DE MEJORA SEGÚN LA ISSAI-ES 40

Una Institución como la Sindicatura debe analizar permanentemente su propia actividad y organización para asegurar que actúa, entre otros, con criterios de eficacia, eficiencia y economía.

En este sentido, este trabajo pretende realizar un diagnóstico de los aspectos más relevantes de la gestión de la Institución en términos de factores internos y por tanto controlados por ésta (puntos débiles y puntos fuertes) y, los factores externos, incontrolables por la Institución (oportunidades y amenazas).

En base al diagnóstico realizado se proponen unas actuaciones de mejora de la gestión con la finalidad de potenciar los puntos fuertes y oportunidades y atenuar o eliminar los puntos débiles y amenazas.

Tanto la fase de diagnóstico como la de mejora se ha estructurado según el desarrollo y aplicación de las normas ISSAI-ES, en concreto la ISSAI-40, que recoge los siguientes elementos que integran el sistema de control de calidad, aplicable a los trabajos que realiza la Institución:

- a) Responsabilidad de los líderes de la entidad para la calidad de la misma.
- b) Requerimientos éticos relevantes.
- c) Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y trabajos específicos.
- d) Recursos humanos.
- e) Realización de trabajos de auditoría.
- f) Control/Supervisión.

6.1. La responsabilidad de los líderes de la entidad para la calidad de la misma

Los principales actores de la planificación política y estrategia son el Síndico Mayor, el Consejo, los Síndicos y la Secretaría General.

Al **Síndico Mayor**, como supremo representante de la Sindicatura de Comptes ante cualquier instancia, le corresponde convocar y presidir los órganos de la Institución. Asimismo es el responsable de asignar al resto de Síndicos las tareas a desarrollar de acuerdo con los programas de actuación. Además ostenta la jefatura del personal, ordena el gasto y pagos, así como autoriza con su firma los informes, memorias o cualesquiera otros documentos y remitirlos a las Cortes Valencianas, entidades locales, etc. Desarrollará también las competencias propias del Consejo en caso de urgencia y sobre los asuntos no atribuidos a la competencia de otros órganos.

El Consejo formado por el Síndico Mayor, los Síndicos y el Secretario/a General se constituye como órgano supremo de la Sindicatura de Comptes y desarrolla las funciones de aprobar el **Programa Anual de Actuación**, emitir el **Informe Anual** y aprobar **Informes, Memorias y Dictámenes**.

Los Síndicos como órgano de investigación y control dirigen el control externo de la gestión económica del sector público valenciano y de sus cuentas, así como vigilar el cumplimiento del Programa Anual de Actuación.

La Secretaría General, a quien corresponde la organización y dirección de los servicios generales, así como el asesoramiento general en materias jurídicas.

La **misión** suprema de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana consiste en proporcionar a Les Corts Valencianes y a los órganos de representación local, y a través de ellos a los ciudadanos de la Comunitat Valenciana, de los informes de control externo de la gestión económica y presupuestaria de la actividad financiera del sector público valenciano y de las cuentas que la justifiquen, que sean de utilidad para ayudar a la mejora del funcionamiento de la Generalitat Valenciana y del sector público valenciano en general. Todo ello, bajo criterios de economía, eficacia y eficiencia, en beneficio de los ciudadanos de la Comunitat Valenciana, a tenor de lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía y en la Ley 6/1985 de la Sindicatura de Comptes.

La **visión** a largo plazo de la Sindicatura de Comptes como Institución es convertirse en una entidad modélica, prestadora de un servicio profesional comprometido con el análisis y mejora permanente de su propia actividad y organización.

La **visión** a corto plazo de la Sindicatura de Comptes en el área de las entidades locales, consiste en conseguir el cumplimiento voluntario de la obligación de rendir cuentas de las entidades locales en forma y plazo, dentro de un marco de información, asistencia y control que reduzca al mínimo posible, los costes y molestias de las actuaciones del propio organismo de control respecto de las entidades controladas y emitir informes.

Los objetivos estratégicos están recogidos en el **Programa anual de actuación**, que define las actividades operativas concretas a realizar por la Sindicatura de Comptes, destinadas a emitir informes útiles y en tiempo oportuno.

El objetivo estratégico de la Institución es mejorar la confianza depositada en esta Institución y garantizar mediante la independencia la calidad de sus informes, memorias y dictámenes.

Los **valores** que representan a la Sindicatura de Comptes podrían resumirse en el reconocimiento de la independencia funcional y organizativa, a fin de dotarla de la necesaria libertad; garantizar la imparcialidad en el cumplimiento de sus funciones; el reconocimiento de la profesionalidad de sus empleados; la austeridad que se fundamenta en el número de Síndicos en comparación con otros órganos de control externo; la transparencia en el ejercicio de sus actuaciones a través de una buena comunicación con la Sociedad, principales destinatarios de la función pública; y la calidad de sus informes, memorias y dictámenes, que mejoran el funcionamiento de la Generalitat Valenciana y del sector público valenciano, con criterios de economía, eficiencia y eficacia.

A los líderes de la Sindicatura de Comptes, es decir al Consell, como máximos responsables les corresponde:

a) Respetar, fomentar y hacer cumplir tanto la misión como la visión de la Sindicatura de Comptes, y establecer los objetivos estratégicos que pretende la Institución.

En relación con el objetivo estratégico de mantener y mejorar la confianza depositada en los estados financieros de las entidades públicas de la Comunitat Valenciana, se proponen las siguientes actuaciones:

- En el proceso de la rendición de cuentas los criterios de eficacia, eficiencia y economía podrían traducirse en que la Institución ha de propiciar la rendición de cuentas en el mayor número posible de Entidades Locales sujetas a tal obligación, con el menor coste en recursos materiales y económicos y con la mayor calidad en el contenido y sobre todo en las recomendaciones que derivan de sus informes.
- En cuanto al proceso de fiscalizaciones específicas, el mayor número de fiscalizaciones de regularidad, operativas y horizontales realizadas a las entidades locales con el menor coste posible constituye un resultado clave impregnado por los valores de eficacia y eficiencia. Ello, teniendo en cuenta, tal y como ha quedado expuesto en otro capítulo, que las auditorías operativas y horizontales deben ir ganando el terreno debido a su importancia estratégica.
- Respecto al interés por hacer una Sindicatura de Comptes más transparente y eficaz, maximizando la influencia de los informes de fiscalización en la mejora de las prácticas de gestión de los entes públicos y manteniendo unas relaciones externas de alto

nivel. Las actuaciones principales se centran en mejorar la comunicación y relaciones institucionales externas, así como fomentar las buenas prácticas de gestión.

- En lo que respecta al objetivo de asegurar el conocimiento de las necesidades y expectativas que tienen sobre el servicio prestado los ciudadanos/clientes/usuarios, la medición de la satisfacción es, por tanto, fundamental para la adaptación y mejora continua de los servicios.

b) La mejora de las condiciones de los bienes y mantener y fomentar el buen uso del edificio e instalaciones de los que la Institución es propietaria, así como hacer seguras sus dependencias.

La actual sede de la Sindicatura de Comptes, se encuentra en un edificio histórico cuya rehabilitación finalizó en Septiembre de 1997. Durante estos años se han advertido deficiencias en relación con el aislamiento externo, fundamentalmente las repetitivas inundaciones en zonas concretas de oficinas en épocas de lluvias. La contaminación acústica y la falta de aislamiento térmico debido a la ausencia de doble acristalamiento en ventanas, es otra deficiencia y a ello debemos añadir la falta de espacio en determinados despachos por el excesivo número de personal por metro cuadrado.

El edificio que lleva casi 19 años como sede de la Institución, ha sido reformado parcialmente. A él se ha adherido un piso contiguo, adquirido hace pocos años para poder hacer frente al incremento de personal durante ese período, pero ha resultado claramente insuficiente.

No se ha evidenciado el diseño y puesta en práctica de un plan de adecuación de espacios y equipos en la organización, aunque se acometen acciones puntuales de adecuación de los espacios a las condiciones del personal de la organización y de sus equipos.

La eliminación de barreras arquitectónicas, tan importante para las personas con minusvalía, la habilitación de espacios que resuelven de manera transitoria el déficit del mismo, son las principales evidencias.

c) La mejora de las condiciones de trabajo del personal de la Institución

No se evalúa el grado de implantación de la normativa de seguridad e higiene laboral con la frecuencia que debería. El trabajo de oficina implica el uso continuado de muebles, equipos informáticos, manejo de software, así como la exposición a determinadas condiciones

ambientales de ruido, temperatura y humedad e iluminación, cuyo correcto diseño tiene una importante influencia sobre la comodidad, eficacia en el trabajo y la salud de los trabajadores.

La masiva incorporación de ordenadores a los puestos de oficina ha hecho aumentar la incidencia de patologías ocupacionales que afectan a una parte importante de la población ocupada en el sector. Determinados problemas como las molestias musculares en la zona del cuello y la espalda, la fatiga y alteraciones visuales (irritaciones oculares, dolores de cabeza) o el estrés, son los problemas manifestados con mayor frecuencia.

Aunque la gravedad de la mayoría de los problemas que se presentan en las oficinas es bastante menos acusada que en otros tipos de ocupaciones, como la construcción o la industria (donde se producen accidentes graves e incluso muertes), es preciso abordar soluciones efectivas, sobre todo teniendo en cuenta que dichos problemas son relativamente fáciles de resolver.

El artículo 20 de la Ley 31/1995 de 8 de noviembre, Ley de Prevención de Riesgos Laborales, comenta: "que el empresario, teniendo en cuenta el tamaño y la actividad de la empresa, así como la posible presencia de personas ajenas a la misma, deberá analizar las posibles situaciones de emergencia y adoptar las medidas necesarias en materia de primeros auxilios, lucha contra incendios y evacuación de los trabajadores, designando para ello al personal encargado de poner en práctica estas medidas y comprobando periódicamente, en su caso, su correcto funcionamiento. El citado personal deberá poseer la formación necesaria, ser suficiente en número y disponer del material adecuado, en función de las circunstancias antes señaladas.

Para la aplicación de las medidas adoptadas, el empresario deberá organizar las relaciones que sean necesarias con servicios externos a la empresa, en particular en materia de primeros auxilios, asistencia médica de urgencia, salvamento y lucha contra incendios, de forma que quede garantizada la rapidez y eficacia de la misma".

Así pues, en cumplimiento del mencionado artículo, la Institución siguiendo con el compromiso adoptado para conseguir que cualquier incidente que pueda afectar a las instalaciones de la empresa, tengan una incidencia mínima o nula sobre las personas (empleados y visitas), sobre las propias instalaciones y las instalaciones colindantes y sobre la continuidad de las actividades, ha procedido a elaborar un completo procedimiento de actuaciones ante Emergencias.

En el ejercicio 2006 se implantó un **Plan de Autoprotección**. En general, se pretendía mejorar determinados aspectos relativos a la ergonomía de los puestos de trabajo. Como actuación de mejora se propone:

- Revisar y actualizar la composición de los equipos de emergencia, y trasladar a la totalidad del personal las cuestiones fundamentales, dado que ha habido incorporación de nuevo personal en la Institución. Periódicamente deberían de hacerse simulacros, al menos con periodicidad anual. No consta que recientemente se hayan efectuado.

El plan de prevención de riesgos laborales no consiste solamente en abordar un plan de emergencias como respuesta a cualquier tipo de accidente o catástrofe natural que pueda acontecer, sino que tendría que contemplar cuatro tipos de cuestiones:

- El adecuado diseño de las instalaciones (locales, climatización, iluminación y acondicionamiento acústico). Este aspecto asegura disponer de condiciones ambientales correctas, cumpliendo con los requisitos mínimos en materia de Higiene y Seguridad.
- La correcta selección del equipamiento que se compra (sillas y mesas de trabajo, equipos informáticos, programas, etc.) permitirá prevenir buena parte de las molestias de tipo postural y alteraciones visuales o molestias.
- La correcta organización de las tareas, evitando sistemas de trabajo que conducen a situaciones de estrés, desmotivación en el trabajo y otros problemas de naturaleza psicosocial.
- La adecuada formación e información de los trabajadores. Este aspecto es especialmente importante en tareas que presentan un alto grado de autonomía en la organización del propio puesto de trabajo, como es el caso de las tareas de oficina.

Teniendo en cuenta éstas cuestiones se proponen como acciones de mejora:

- La actualización del plan de prevención de riesgos laborales en el ámbito del trabajo de oficina.
- El desarrollo de un sistema de seguimiento del grado de implantación de la normativa de prevención de riesgos laborales.

c) La promoción, impulso y desarrollo de los recursos humanos y todos aquellos elementos relacionados con el desempeño del trabajo.

En relación con los recursos humanos no existen procedimientos formales y documentados que permitan que la información y necesidades de las personas que componen la Sindicatura, fluya en todas las direcciones y principalmente hacia los niveles más elevados, encargados de diseñar y poner en práctica la política y estrategia a seguir.

Como áreas de mejora se propone:

- diseñar una estrategia en materia de comunicación, no sólo a través de las tecnologías de la información sino mediante canales de comunicación horizontales y verticales, en sentido ascendente y descendente, tales como grupos verticales y horizontales de trabajo y entrevistas individuales de personal.

Los grupos verticales de trabajo convocados por el Síndico que podrían asimilarse a grupos de mejora se deberían efectuar con una periodicidad semestral y agruparían a todo el personal de los equipos de fiscalización de Entidades locales, es decir el auditor, los técnicos de auditoría, los ayudantes de auditoría y el administrativo.

Teniendo en cuenta que los comportamientos creativos e innovadores son propiciados por un clima organizativo adecuado, sistemas de comunicación eficaz y la eliminación de barreras formales y físicas, el objetivo de estas reuniones radica en que la misión y visión de la Institución en el ámbito de actuación de las entidades locales, fluya de manera vertical, directa y presencial por todos los miembros del equipo. Este flujo vertical de la información hacia el jefe de equipo, esfera directiva y política (Síndicos y Síndico Mayor) propiciaría la transformación de los conocimientos, saber hacer, necesidades y expectativas individuales en atributos y cualidades de la institución. El contenido de estas reuniones debe centrarse en informar al personal de los objetivos alcanzados, así como de los que están por lograrse y sus estrategias para alcanzarlos.

Así mismo deberían producirse reuniones entre los dos equipos especialmente dedicados a la fiscalización de entidades locales, que realizan fiscalizaciones de control interno, fiscalización de la cuenta general de las entidades locales, o las fiscalizaciones específicas de entidades locales, tanto para homogeneizar criterios, como para compartir experiencias y casuísticas. En la actualidad, el personal dedicado a entidades locales es el siguiente: 2 auditores, 7 técnicos, 7 ayudantes de auditoría y 2 administrativo, aunque estos últimos

reparten su tiempo laboral con otros dos equipos dedicados a las fiscalizaciones de la Cuenta General de Generalitat y sus organismos autónomos. Hay que reseñar que el resto de equipos de auditoría realiza 1 ó 2 fiscalizaciones específicas a las entidades locales cada uno, en función de cada Plan Anual de Actuación.

Los grupos horizontales de trabajo se deberían reunir con una periodicidad semestral y concentrarían el personal por niveles técnicos (técnicos de auditoría, ayudantes de auditoría), y serían convocadas por el auditor jefe. Tienen la finalidad principal de intercambiar de manera horizontal conocimientos teóricos, experiencias y casuísticas, impresiones, ideas y sugerencias que se producen en el desempeño del trabajo diario.

La puesta en marcha de entrevistas individuales del personal mediante encuestas presenciales permitirán mejorar la comunicación interna dentro del equipo de trabajo, canalizando la demanda y oferta de información del personal sobre los aspectos que más directamente les afectan en su trabajo. Estas entrevistas que podrían asimilarse a encuestas de satisfacción del personal, se deberían efectuar con una periodicidad semestral, y serían convocadas por el auditor jefe de cada uno de los equipos de auditoría con la participación de éstos y cada uno de los componentes del equipo de manera separada, para dar traslado de las percepciones a la Secretaria General como delegación en materia de personal de las funciones propias del Síndico Mayor.

Todas estas acciones constituyen nuevos instrumentos que permiten mejorar los medios de comunicación interna ya existentes en la Sindicatura, promoviendo la participación individual y canalizando un conjunto de informaciones individuales del personal relativas a necesidades, expectativas y, otros aspectos que más directamente les afectan en su condición de personal de los equipos de auditoría.

6.2 Área de mejora en los requerimientos éticos relevantes

Las políticas que se implementan deben proporcionar seguridad razonable de que la Institución y su personal cumplen los **requerimientos éticos**, incluidos los relativos a la independencia, la comunicación de los requerimientos de ética al personal y la formación del personal en los requerimientos éticos exigibles.

Principios fundamentales de ética profesional:

- Independencia
- Integridad
- Objetividad
- Competencia profesional y debido cuidado
- Confidencialidad
- Conducta profesional

La **independencia** consiste en la capacidad que tiene un auditor de realizar su trabajo con integridad y objetividad. El auditor debe ser y parecer independiente durante la ejecución de su trabajo. En relación con la independencia la entidad auditora establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionar una seguridad razonable que le permita:

- a) Comunicar sus requisitos de independencia a su personal.
- b) Identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que originen amenazas a la independencia.

Las amenazas a la independencia provienen de la:

- a) Auto revisión
- b) Interés Propio
- c) Abogacía (relación profesional de asesoramiento)
- d) Familiaridad o confianza
- e) Intimidación

Los conflictos de intereses son aquellas situaciones en las que el juicio del auditor tiende a estar indebidamente influenciado por un interés secundario, de tipo generalmente económico o personal. Se exponen los eventuales conflictos de intereses:

- a) Asignar trabajos, contratos o servicios, a personas relacionadas familiarmente y/o con estrechas relaciones de amistad.

- b) Ejercer facultades, atribuciones o representación de las que no está legalmente investido o no le hayan sido delegadas.
- c) Aceptar donativos o privilegios de cualquier naturaleza para sí o para terceros

Una Institución como la Sindicatura debe analizar y mejorar de forma permanente su propia actividad y la organización para asegurar la independencia, y cumplir lo que dicen algunos tribunales de "no sólo ser independiente sino parecerlo", y en ello hacer hincapié.

La INTOSAI considera esencial instaurar un código de ética internacional para los auditores del sector público, un código que abarque los valores y principios del trabajo de auditoría en los ICEX/OCEX/EFS y del personal externo que trabaje para ellos en las funciones de fiscalización.

Como actuaciones de mejora se plantean:

- Controlar los conflictos de interés definiendo políticas, normas y procedimientos claros y conocidos por todos los estamentos de la organización.
- Fomentar la declaración voluntaria y periódica de los conflictos de intereses.
- Establecer sanciones importantes para quienes no den cumplimiento a las normativas sobre conflictos de intereses.
- Eliminar o reducir a un nivel aceptable la amenaza de independencia y adoptar medidas disciplinarias y de control, si fuera necesario.
- La rotación y relevo del personal que lleve más de 4 años realizando auditorías a una misma entidad, con el fin de intentar reducir al máximo la familiaridad que se produzca con la entidad y sus dirigentes.

Otro principio fundamental es el de la **confidencialidad** que obliga a todos los profesionales a abstenerse:

- a) De divulgar fuera de la firma, o de la entidad para la que trabajan, información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales

- b) De utilizar información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales en beneficio propio o de terceros. La necesidad de cumplir el principio de confidencialidad continúa incluso después de finalizar las relaciones entre el profesional de la contabilidad y el cliente o la entidad para la que ha trabajado.

Como acción de mejora conjunta que abarque todos los requerimientos éticos relevantes mencionados, los cuales se encuentran muy relacionados entre, se propone la siguiente:

- La cumplimentación de un cuestionario ético que aporte credibilidad, confianza y transparencia a la labor de los empleados públicos y sobre todo a los organismos públicos.

Los destinatarios serían los profesionales en la auditoría del sector público (Auditor, Técnico y Ayudante) y puede ser extendido a los profesionales externos que trabajen para los ICEX/OCEX/EFS.

Este cuestionario se debería cumplimentar por el personal durante el trabajo de fiscalización de cada entidad para descartar o eliminar cualquier indicio de falta de los mínimos requerimientos éticos.

El cuestionario podría ser el siguiente:

Cuestionario de Requerimientos éticos relevantes		SI/NO/NO APLICA
1) ¿Se ha tenido relación laboral con la Entidad que se va a fiscalizar?		
2) ¿Se tiene relación de parentesco o afinidad con los dirigentes de la Entidad?		
3) ¿Se tiene relación de parentesco o afinidad con el personal de la Entidad?		
4) ¿Ha auditado en los últimos 4 años la Entidad?		En caso afirmativo, debe dar cuenta al superior jerárquico
5) ¿Ha tenido indicios de excesiva familiaridad durante el transcurso de la auditoría?		
6) ¿Considera que está capacitado para realizar el trabajo encomendado?		
7) Ha guardado el correspondiente secreto profesional sobre la gestión económico-financiera de la Entidad fiscalizada?		
8) ¿Cree que el trabajo realizado se ajusta al trabajo encomendado?		
9) ¿Considera que ha trabajado durante todo el procedimiento con la suficiente objetividad, independencia e imparcialidad?		
10) ¿Cree que las comunicaciones con la Entidad fiscalizada se han ceñido a lo laboral?		
11) ¿Tiene constancia de que se hayan incumplido alguno de los requerimientos éticos relevantes?		
12) ¿Ha tenido constancia de alguna clase de privilegios que haya tenido usted o sus compañeros por parte de la Entidad auditada?		
13) ¿Tiene constancia de algún tipo de conflicto de intereses?		
14) ¿Cree que ha sufrido alguna forma de intimidación o coacción ?		
15) ¿Considera que los informes y dictámenes se basan en pruebas obtenidas de acuerdo con las normas y principios de auditoría?		
16) ¿Desempeña actividades políticas o sindicales que puedan comprometer la imparcialidad, objetividad e independencia de sus obligaciones profesionales?		
17) ¿Cree que se esta utilizando información privilegiada recibida en el desempeño de su trabajo para beneficio propio o ajeno?		
18) ¿Tiene la oportunidad de actualizar y mejorar las capacidades requeridas para el desempeño del trabajo?		

Elaboración propia

Cuadro 4

6.3 Area de mejora en la aceptación y continuación de las relaciones con los clientes y trabajos específicos

Existen tres tipos de clientes de la Sindicatura de Cuentas con cuya relación va a permitir hacer realidad la política y estrategia de la Institución:

- Los clientes directos (las entidades locales).
- Los usuarios finales o ciudadanos y sobre todo las Cortes Valencianas, que constituye el grupo de interés más numeroso.
- Las alianzas con otras organizaciones de las cuales se puede aprender o con las que se puede trabajar conjuntamente en la mejora del servicio.

Los clientes directos y personal de las entidades fiscalizadas

En cuanto a los *clientes principales*, teniendo en cuenta que la relación existente entre éstos y la Institución tiene lugar a través del sistema telemático de rendición de cuentas o de la información solicitada in situ por los componentes del equipo en el caso de las fiscalizaciones específicas, la satisfacción de los clientes se centra prácticamente en los aspectos procedimentales de ambos procesos, por lo que la típica encuesta de satisfacción de los clientes debe ser suplantada como mejora por el establecimiento de la Unidad de Consulta y Asesoramiento (UCA) y la Unidad de Quejas y Sugerencias (UQS), que permitiría paliar y dar respuesta a cualquier incidencia, limitación o problema que se presente en el desarrollo de su actividad.

- a) Unidad de Consulta y Asesoramiento (UCA) de rápido acceso y respuesta a través del entorno de la plataforma con las siguientes funciones:
 - Resolver incidencias contables, informáticas o de asesoramiento con el objetivo de aumentar la eficacia y confianza en la resolución de los conflictos a las entidades locales.
 - Incentivar la formulación de consultas para ofrecer respuesta a los usuarios principales de las entidades locales y en definitiva facilitar las actuaciones de los cuentadantes.
 - Elaborar los Informes resumen mensuales de las consultas recibidas en la Institución.

- Elaborar un Informe anual con las principales conclusiones.

Se propone la implantación de los siguientes indicadores, entendiendo por número de entidades locales, la totalidad de éstas que presentan la obligación de rendir cuentas.

- Número de consultas formuladas / Número de entidades locales
- Número de consultas solventadas / Número de consultas formuladas

b) Establecer en el entorno de la plataforma una Unidad de Quejas y Sugerencias (UQS). Una queja es una oportunidad de mejora y lleva implícita una idea de mejora que puede ser utilizada por la organización para adaptar sus servicios a las necesidades de los ciudadanos. Sin olvidar por ello el deber de cumplir las obligaciones que conlleva la prestación del servicio público, concepción que debe tener la Institución cuando recibe quejas y sugerencias. Una queja siempre es valiosa porque da información de primera mano sobre cómo es percibida por los usuarios la calidad de los servicios. La UQS persigue los objetivos siguientes:

- Incentivar la presentación de quejas y sugerencias, para conocer la opinión de los clientes o responsables de las entidades locales.
- Recoger, tramitar y gestionar las iniciativas y manifestaciones de los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios que presta el órgano administrativo, o para cualquier mejora efectiva que pueda ser aplicada por el mismo.
- Ofrecer respuesta a los ciudadanos e informarles de las actuaciones realizadas y de las medidas adoptadas. Con ellas se deberá buscar la protección efectiva de sus derechos y la mejora continua de los servicios públicos.
- Elaborar los Informes resumen de la situación de las quejas y sugerencias recibidas en la Institución.
- Desarrollar la capacidad de las personas que explotan y gestionan la plataforma/aplicación informática y mejorar su explotación.
- Dar respuesta pertinente y oportuna a los problemas planteados por los usuarios principales, fomentando su implicación y avanzando continuamente en la búsqueda de

la mejor opción para solucionar una queja o prestar atención a una sugerencia.

- Mejorar la atención y prestación del servicio por medio de la valoración que se hace del mismo.

Se proponen los siguientes indicadores:

- Número de quejas formuladas / Número de entidades locales
- Número de quejas solucionadas / Número de quejas formuladas
- Número de sugerencias formuladas / Número de entidades locales
- Número de sugerencias implantadas/ Número de sugerencias formuladas

Los clientes finales o ciudadanos

Es necesario, un nuevo concepto de rendición de cuentas, que se oriente hacia los intereses y necesidades de los ciudadanos que son los interesados finales de esta relación, por razones democráticas y por razones financiero-patrimoniales, en tanto que son financiadores de los servicios y la actividad pública a través de impuestos, tasas y precios públicos y depositarios últimos de la soberanía popular.

Frente a una función pública orientada hacia dentro, se impone una atención a los clientes de las entidades públicas locales. Estos clientes son diversos, pero hemos de destacar entre ellos a los ciudadanos, que son los principales destinatarios de los servicios públicos, ante los cuales convendría introducir la filosofía de la calidad total y la prestación de servicios sin dilaciones innecesarias, en el tiempo oportuno.

La orientación hacia el cliente/ciudadano, requiere una diversificación de la información que abarque aspectos no financieros y oriente su atención hacia el análisis del impacto (outcome) de las políticas y los bienes y servicios derivados de la actuación de las entidades públicas en la economía. Es por tanto, urgente la necesidad de iniciativas parlamentarias tendentes a desarrollar por parte de los entes locales un sistema de información económico-financiero de gestión y de eficacia que sea asequible por el ciudadano y que pueda ser entendido por cualquier persona medianamente informada, y además, que sea refrendado por los correspondientes controles, a fin de dar fiabilidad no tan sólo a las cuentas, sino también a la gestión y al cumplimiento de objetivos.

La percepción que tenga el ciudadano de la Sindicatura de Comptes se verá reflejada en gran medida, a través del concepto de la Institución que tengan los representantes de los ciudadanos en las Cortes Valencianas a largo plazo. El prestigio, respeto e independencia que le conceda toda la representación política del ámbito Valenciano, será el mejor indicador.

Con respecto a los Resultados en clientes/ciudadanos no existen medidas de percepción ni tampoco indicadores internos de satisfacción de clientes/ciudadanos respecto de los servicios prestados.

Como mejora para ser más transparentes y dar voz a la ciudadanía, debería habilitarse el buzón del ciudadano en la página web de la Sindicatura de Comptes, tal y como está gestionado en otras Instituciones y de forma semejante a la página web de la Generalitat valenciana.

Además, se propone la implantación de los siguientes indicadores:

- Evolución a largo plazo del número de visitas a la web.
- Incidencias/sugerencias en el Nuevo "buzón del ciudadano".
- Nº de entradas a la página web: Al Informe de la Cuenta General de las Entidades Locales de cada ejercicio.
- Nº de entradas a Informes específicos de fiscalización de las Entidades locales.

Las alianzas con otros organismos

Para la gestión de las alianzas se deben realizar dos acciones:

- Identificar organizaciones con las que compararse y de las que aprender.
- Identificar interlocutores involucrados en los procesos clave y establecer acuerdos de servicio que faciliten la consecución de los objetivos de la organización.

La Institución debe identificar a partir de su política y estrategia, cuales son las organizaciones con las que compartir y mejorar las actividades para alcanzar un beneficio mutuo. Estas relaciones se consideran esenciales para el cumplimiento de la misión de la Sindicatura, sus objetivos y la gestión eficaz y eficiente de las funciones que tiene atribuidas.

Se han identificado a los interlocutores y aliados estratégicos para desarrollar e implantar proyectos específicos conjuntos con otras organizaciones del sector público o privado que promueven y organizan las alianzas. Esta gestión de las alianzas externas lleva como consecuencia las relaciones con otros Tribunales de Cuentas tanto en España como en Europa. Así el Tribunal de Cuentas, en su Ley de Funcionamiento, dedica su artículo 29 a las relaciones del Tribunal de Cuentas con los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas, instando a éstos a coordinar su actividad con la del Tribunal de Cuentas "mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras".

Asumiendo la necesidad de establecer criterios de coordinación entre los distintos órganos de control externo, en 1989 se creó una Comisión de Coordinación al objeto de realizar propuestas, ante los organismos o instituciones pertinentes, tendentes a definir criterios homogéneos sobre la terminología a emplear, las normas técnicas de fiscalización, la estructura de los diferentes tipos de informe y las líneas generales de su presentación.

Se mantienen estrechas relaciones con el Tribunal de Cuentas que se desarrollan mediante reuniones entre representantes de los **Organismos de Control Externos de las Comunidades Autónomas (OCEX)** y representantes del Tribunal de Cuentas, a través de la citada anteriormente "Comisión de coordinación en el ámbito local del Tribunal de Cuentas y los OCEX".

Durante el año 2007, en las reuniones de la citada comisión se firmó el "Convenio de colaboración para la implantación de medidas de coordinación de la rendición telemática de las cuentas generales de las entidades locales entre el Tribunal de Cuentas y la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana", que se materializó en la plataforma para la rendición de cuentas.

En el ámbito internacional se mantuvieron relaciones con el **Tribunal de Cuentas Europeo**, en cuya sede tuvo lugar la séptima edición de las "Jornadas técnicas sobre el control externo de los fondos de la UE". En estas jornadas se dan a conocer las actividades del Tribunal, su organización, funciones y metodología y herramientas de apoyo; hay exposiciones sobre la declaración de fiabilidad, sobre control de los fondos estructurales, la OLAF (**Oficina de Lucha contra el Fraude**), el

servicio de auditoría interna de la Comisión y el Tribunal de Justicia de las comunidades europeas.

La Sindicatura es miembro de **EURORAI (Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público)**, que es un proyecto de cooperación entre instituciones de control del sector público regional y local en Europa. Dicha organización facilita intercambios de experiencias y permite avanzar en el área común del control financiero de los respectivos sectores públicos como garantía de un mejor uso de las finanzas públicas.

En la Conferencia constitutiva se acordó que la sede de la Organización estuviera en la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana en la ciudad de Valencia, lugar de residencia del Síndico Mayor de Cuentas, quien desempeña las funciones de Secretario General de EURORAI. Por consiguiente, la Organización fue constituida de conformidad con el Derecho Español de Asociaciones.

En cuanto a otras relaciones institucionales resaltar las siguientes:

- Convenios formalizados con **ADEIT** para realizar cursos de formación en esta Sindicatura de Comptes.
- Convenios firmados con la **Universidad Politécnica de Valencia**, con la finalidad de realizar prácticas formativas en esta Sindicatura, se seleccionan becarios que posteriormente se integran en equipos de auditoría.
- Convenios de colaboración con el **Colegio de Economistas de Valencia**, a través de los cuales funcionarios de esta Sindicatura han asistido a diversos cursos formativos organizados por el mismo.
- Convenios de colaboración con los **Colegios de Interventores, Secretarios y Tesoreros de la Administración Local**, a través de los cuales funcionarios de esta Sindicatura han formado parte de diversos cursos formativos, jornadas o ponencias organizadas por el Colegio.

También se evidencian grupos de trabajo como los elementos básicos para la realización de las tareas objeto de análisis y estudio por parte de las Comisiones técnicas de auditoría, que son las encargadas de

elaborar las directrices técnicas de fiscalización para homogeneizar criterios.

Estos grupos están compuestos por un número variable de miembros, con un máximo de seis, según la complejidad, extensión o interés de la materia a estudiar y analizar. Uno de los componentes será el coordinador de las actividades del grupo, quién fijará de acuerdo con los integrantes la forma y el ritmo para desarrollar las tareas que tenga encomendadas. En estos grupos puede participar cualquier funcionario de la Sindicatura, siempre que el objeto de estudio guarde relación con la tarea que desempeñe. Al menos uno de los integrantes de cada grupo es miembro permanente de la Comisión técnica de auditoría.

Cuando se crea un Grupo de Trabajo se establecen sus objetivos, coordinador, componentes y plazos para el cumplimiento de los objetivos. La iniciativa para la apertura de proyectos de estudio y consiguiente creación de un grupo puede tomarla el Consejo, cualquiera de sus miembros, la Comisión Técnica de Auditoría (CTA) o el auditor director del Gabinete Técnico de Sindicatura (GTS). Si el director del GTS no considera el proyecto incompatible con los objetivos del Plan Trienal y del Programa Anual de Actuación correspondiente, abre un proyecto, comunica la creación del grupo a través de la intranet y solicita interesados en participar en el mismo.

En los ejercicios anteriores se inició la evolución de la Unidad de Archivo, Biblioteca y Documentación de una forma de trabajo "tradicional" hacia una Unidad de Gestión del Conocimiento de la era digital. Se ha consolidado el equipo humano y la estructura técnica del servicio y se ha comenzado a utilizar la Intranet corporativa como vehículo de transmisión del conocimiento en la Institución. La documentación electrónica está imponiéndose cada vez más, siendo el objetivo de la citada Unidad poner al alcance de los usuarios, rápidamente la información que sea pertinente y de utilidad. Para ello, se están aprovechando todos los avances que las TIC ponen a disposición de los usuarios.

Además, como consecuencia de las periódicas reuniones de responsables de los servicios de archivo, biblioteca y documentación de los OCEX/ICEX/EFS, se establecen patrones de trabajo en común y de colaboración para la mejora del servicio.

Respecto al archivo se transfiere la documentación electrónica de las auditorías, para su inclusión en el archivo electrónico dentro de una estructura informática ya preparada. También se ha creado una base de

datos, siguiendo las normas ISAD (G) para la catalogación de los expedientes de archivo y como paso previo a la implantación de un nuevo programa de gestión de archivos.

La biblioteca se está centrando en la catalogación de recursos electrónicos, sobre todo monografías, cada vez más abundantes. Además continúa la difusión selectiva de la información a través de la Intranet, personalizando los envíos de información según los perfiles de interés.

Se ha pasado de un sencillo **sistema de red** a un potente **sistema de servidores** para atender a los servicios de comunicaciones y aplicaciones de los ordenadores de los servicios centrales de la Sindicatura y de los portátiles de los equipos de fiscalización, mediante **una nueva intranet**, con acceso local y remoto.

En cuanto a la comunicación externa, se ha implantado una completa **página web** que además de gran volumen de información sobre la actividad fiscalizadora de la Sindicatura posibilita la rendición de cuentas telemática por parte de las entidades locales de la Comunitat Valenciana (como ya se ha comentado anteriormente).

Con la **prensa** se prima la realización de **dossiers** de información para las fiscalizaciones, además de continuar con la administración de la base de datos histórica.

6.4 Área de mejora en Recursos Humanos

Las organizaciones están utilizando diversos mecanismos para la mejora de la gestión del personal que proceden del sector privado, como: motivación, comunicación interna, formación a medida del puesto, evaluación del desempeño, medición de la satisfacción de los empleados, etc.

La formación es un factor fundamental en la estrategia de la Sindicatura, teniendo efecto directo, ya que mejora la productividad y habilidades del personal, e indirecto ya que al mejorar la satisfacción de los receptores, también mejora la calidad global del servicio que se presta a la sociedad.

El objetivo que se persigue con la optimización de la gestión en materia de personal es mejorar la calidad de los servicios prestados al cliente/ciudadano/usuario a través de la mejora de la satisfacción de las personas que integran la organización.

Se evidencia que las personas de la organización reciben la formación e información pertinente para trabajar con procesos nuevos o modificados, antes de su implantación, sobre todo en materia informática.

Debido a que el proceso de implementación del sistema de rendición de cuentas analizado en apartados anteriores ha venido dirigido desde el Tribunal de Cuentas, el personal de la Sindicatura de Comptes ha tenido que recibir la información y formación de acuerdo con las directrices del Tribunal de Cuentas, conforme el sistema telemático se ha ido implantando y teniendo en cuenta los conflictos y las situaciones adversas que surgen por su puesta en funcionamiento.

Algunos de estos conflictos o problemas se siguen manifestando en la Sindicatura de Comptes. Hay falta de medios humanos en determinadas fases del proceso de rendición, y al personal se le debe formar con cursos específicos para mejorar los procesos y la ejecución del sistema de rendición de cuentas de las entidades locales, con el fin de dar un mejor servicio a los entes locales.

La formación proactiva es un factor clave de la estrategia de la Sindicatura de Comptes, para conseguir los objetivos estratégicos planteados y tiene lugar a través del Plan de Formación de la Institución, basado fundamentalmente en las necesidades de la organización.

El Plan de Formación de la Sindicatura de Comptes para cada año, establece el cumplimiento de las expectativas en materia de formación en tecnologías de la información contempladas en el correspondiente Plan Anual. Hasta hace unos años el personal de la Sindicatura de Comptes tenía acceso al Plan de formación del Instituto Valenciano de Administraciones Públicas, en estos momentos ya no es así.

En relación a la formación en materia económico-financiera, la Institución intenta promover el reciclaje del personal y la anticipación a las novedades relacionadas con esta materia, de especial relevancia para las actividades de la Sindicatura de Comptes.

En el tema de formación, la Institución prevé mantener las acciones formativas generales, ofertando cursos de reciclaje y de perfeccionamiento de las herramientas ofimáticas actuales y de las que se introduzcan en el futuro. Además dentro del Plan de Formación se realizaron otras acciones formativas externas, entre ellas: la formación que ofrece la Universitat Politècnica de València, el Colegio de

Economistas de Valencia (COEV), la Fundación FIASEP y el ADEIT, entre otras.

Dada la importancia de las personas en el seno de las organizaciones es necesario que éstas desarrollen iniciativas, proyectos, etc. que faciliten un desarrollo propio de la política de recursos humanos dirigidos a las personas que componen la organización, tanto a nivel individual como grupal.

Para desarrollar sus funciones y alcanzar los objetivos establecidos en los Planes Anuales, la Sindicatura de Comptes dispone de un grupo de personas con una alta cualificación profesional, y que está comprometido en el desarrollo de su personal. El objetivo es incrementar de manera permanente y continuada el nivel de competencia profesional.

Se deben diseñar planes de mejora de los Recursos Humanos a medio y largo plazo que permitan alinear su estrategia a los nuevos desafíos, con detalle de los objetivos a cubrir y las necesidades a satisfacer. En este sentido se proponen las siguientes medidas:

a. Potenciar la formación y las competencias personales para la adaptación al puesto de trabajo.

El plan de formación de la Sindicatura de Comptes ha de ser realista y tiene que ajustarse a las exigencias y necesidades de los grupos o personas afectados por el mismo. Ha de ser también eficaz y estar coordinado con el resto de actividades y herramientas de desarrollo de Recursos Humanos como el análisis y evaluación de los puestos de trabajo.

Se establece y comunica un plan de formación basado en las necesidades de la organización, aunque no de las personas. Tampoco se hace un seguimiento del mismo ni se mide su aplicabilidad en la organización.

Teniendo en cuenta que el objetivo fundamental del plan de formación es contribuir a la consecución de los objetivos globales de la organización, es necesario que el desarrollo de este plan tenga en cuenta los objetivos y estrategias de la propia organización, además de ser un mecanismo de motivación para el personal, que permita el desempeño eficaz y el desarrollo personal y profesional.

Por otro lado y como más adelante se verá, la necesaria implantación de auditorías operativas o de gestión hace necesario el trabajo de equipos

multidisciplinares de auditoría. La decisión de incorporar especialistas a las plantillas o contratar sus servicios externamente deberá sopesarse en cada ocasión, siendo por lo general recomendables soluciones de carácter mixto.

Se proponen las siguientes actuaciones de mejora:

Revisión del actual Plan de Formación de la Sindicatura de Comptes, el cual debería de contemplar tres actuaciones fundamentales:

- 1) *Necesidades de los puestos de trabajo*: la formación necesaria para ocupar los puestos de trabajo de una manera eficaz, eficiente y económica. Tanto en lo que se refiere a número de efectivos, composición de los mismos, posibles incorporaciones, formas de provisión, o cualificaciones requeridas. Se deberían recoger los siguientes elementos:
 - Misión, visión y valores de la organización.
 - La organización y los objetivos.
 - Los sistemas y métodos de trabajo.
 - La preocupación por el cliente (principal y final).
- 2) *Necesidades y expectativas del personal*: como diferencial entre las necesidades de los puestos de trabajo y la formación que poseen las personas concretas que han de ocupar ese puesto. Ello permitirá establecer el contenido de la acción formativa y su planificación temporal, con la finalidad de alcanzar los objetivos de la misma. El establecimiento de las necesidades del personal debería tener en cuenta los siguientes aspectos:
 - Conocer el grado de involucración, participación y motivación del personal de la organización.
 - Conocer el grado de predisposición de las personas de la organización ante una iniciativa de cambio.
 - Contrastar barreras culturales entre los distintos niveles de la organización.
 - Tener en cuenta la opinión de las personas a la hora de establecer objetivos, estrategias organizativas, etc.
 - Relaciones interpersonales.
 - Relaciones verticales - horizontales.
 - La participación y el trabajo en equipo.

- El nivel de involucración en la organización.
- 3) Seguimiento del plan de formación: el establecimiento de mecanismos de seguimiento que permitan evaluar la eficacia de la formación impartida y sus efectos a corto y largo plazo es clave para identificar los efectos reales que el plan de formación ha tenido en la Institución y determinar los beneficios que aporta para el logro de los objetivos generales de ésta.

Para establecer el sistema de medición y seguimiento de la formación hemos de plantear y decidir sobre las siguientes cuestiones:

Los aspectos y elementos a evaluar podrían concretarse en los siguientes:

- Satisfacción del participante con la formación adquirida.
- Logro de los objetivos de aprendizaje por los participantes.
- Coherencia pedagógica del proceso de formación.
- Transferencia y aplicabilidad de los aprendizajes al puesto de trabajo concreto.
- Impacto de la formación en los objetivos de la organización.
- Rentabilidad de la formación para la organización.

El momento de la evaluación:

- Antes de iniciar la formación: evaluación inicial o diagnóstica.
- Durante la formación: evaluación formativa.
- Al acabar la formación: evaluación final.
- Un tiempo después de acabar la formación: evaluación diferida o de transferencia e impacto.

Los instrumentos de evaluación:

- Cuestionarios.
- Entrevistas individuales y de grupo.
- Controles y test finales.
- Observaciones sistemáticas.

- Demostraciones.
- Informes de evaluación.
- Indicadores cualitativos y cuantitativos del impacto, etc.
- Consensuar el Plan de formación de la Sindicatura con los principales destinatarios, y con la finalidad de que se encuentre completamente adaptado a las necesidades del personal.

b. *Compartir la información y el conocimiento y fomentar la comunicación y participación.*

En cuanto a compartir la información y el conocimiento, así como el fomento de las comunicaciones y participación, las Tecnologías de Información y Conocimiento (TIC) se han convertido en elementos vitales en cualquier organización moderna, siendo elementos críticos en el desarrollo actual y cada vez más en el futuro, tanto de la actividad fiscalizadora como de la gestión interna.

Las tecnologías de la Información son un conjunto de conocimientos aplicados que hacen posible el tratamiento automatizado de la información. Un sistema de Información se define como la disposición de personas, procesos, datos, redes y tecnología, integrados entre sí, con el propósito de apoyar y mejorar las operaciones, satisfacer las necesidades de información para la resolución de problemas y la toma de decisiones.

La Gestión del Conocimiento consiste en la gestión de todos los activos intangibles que aportan valor a la organización a la hora de conseguir capacidades o competencias esenciales, distintivas. Entendemos por conocimiento una mezcla de experiencia, valores, información y "saber hacer". La gestión del conocimiento es importante tanto para la eficiencia de la organización como para la satisfacción de su personal.

La auditoría pública y los OCEX, se enfrentan a varios retos, siendo el desarrollo tecnológico y la evolución permanente y acelerada de los sistemas de información de gestión de la administración uno de los más importantes. El cambio a los actuales sistemas informáticos en que se realiza y documenta toda la gestión pública, así como la transformación de la evidencia documental hacia una evidencia de carácter digital, afecta a los métodos de trabajo. Así, la necesidad de mejorar la eficiencia en la actividad de la Sindicatura de Comptes, lleva a la adopción de sistemas de gestión de los papeles de trabajo totalmente

informatizados. Todo ello lleva aparejado ventajas pero también problemas en su implantación.

Al igual que el resto de Administraciones Públicas la Sindicatura se está incorporando a la sociedad de la información, de manera que los medios telemáticos puedan ser empleados tanto en las relaciones con los cuentadantes como en el desarrollo de los trabajos de fiscalizaciones específicas, lo que permitirá un mayor, mejor y más rápido tratamiento de la información. Además, las TIC facilitan notablemente actuaciones conjuntas entre varios OCEX, con los consiguientes beneficios para los propios órganos, y usuarios principales y finales.

La evolución de la creciente aplicación de las TIC en los entes fiscalizados, obliga a realizar considerables esfuerzos de carácter técnico, formativo y organizativo.

Como mejora se plantea:

- Desarrollar un plan que permita identificar y gestionar la tecnología y que en un futuro permita hacer realidad el cumplimiento de los objetivos estratégicos.
- Integrar los distintos recursos a disposición de la Sindicatura, principalmente los humanos, metodológicos, tecnológicos y económicos, a través de medidas organizativas que incrementen su eficacia.

En relación con la seguridad informática y considerando que la información es el patrimonio principal de esta Institución, se deben aplicar medidas de seguridad para su protección y estar preparados para afrontar contingencias y desastres de diversos tipos. Hay que tener en cuenta que, la Sindicatura de Comptes, debido a sus funciones maneja documentación que debe estar protegida, tal como garantiza la Constitución en los artículos 18.1 y 18.4 y en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. Para cumplir con la Ley, la Sindicatura de Comptes ha dado cuenta de sus Bases de Datos que contienen datos de carácter personal a la Agencia Central de Protección de Datos. Del mismo modo, la Institución está aplicando las medidas de seguridad del nivel que le corresponde atendiendo a la naturaleza de la información tratada, en relación con la mayor o menor necesidad de garantizar la confidencialidad e integridad de la información.

La política de seguridad es el documento que define los objetivos de seguridad y las medidas que deben implementarse para tener la certeza de alcanzar estos objetivos. Las medidas de seguridad están basadas en

la definición de controles físicos, funciones, procedimientos y programas que conllevan no sólo a la protección de la integridad de los datos e información, sino también a la seguridad física de los equipos y de los ambientes en que éstos se encuentran.

La confidencialidad, la integridad, la disponibilidad y la autenticación son los objetivos principales de un buen sistema de seguridad informática en una organización. Por ello, para que el sistema de información sea seguro, deben identificarse las posibles amenazas y conocer y prever los posibles riesgos, así como la vulnerabilidad del mismo.

Por otra parte, un Plan de contingencias es un instrumento de gestión para el buen gobierno de las tecnologías de la Información y las comunicaciones. Permite a la Institución mantener la continuidad de sus sistemas de información frente a eventos críticos, minimizando los perjuicios o daños causados en el caso de que ocurran.

El Centro de Telecomunicaciones y Sistemas de la Información de la Generalitat (CTSI) ha realizado una auditoría de seguridad de la red de la Sindicatura de Comptes, siendo el resultado favorable, es decir no encontrándose vulnerabilidades que sea posible explotar. El objetivo concreto era la realización de una auditoría interna de seguridad lógica ejecutada contra los recursos de la red de la Institución. Al realizarla de forma interna, proporcionó un nivel de detalle mayor del que se tendría desde el exterior. En el citado informe de auditoría se incluyeron unas recomendaciones para aumentar la seguridad de los equipos auditados y que en la actualidad ya han sido implantadas. Ya que la seguridad nunca es absoluta, la Sindicatura debe proteger constantemente su integridad ante posibles riesgos y así ser menos vulnerable ante las amenazas.

La Sindicatura presta el servicio de auditoría pública basada en una sólida metodología y en la información y el "conocimiento" de sus profesionales. La gestión de esa información y conocimiento, al transformar el conjunto de "conocimientos individuales" en un "conocimiento de la organización" que pueda ser compartido a través de la intranet de la Institución y aprovechado por todos sus componentes, es un elemento clave para la consecución de la misión. En este sentido las principales actuaciones que lleva a cabo la Institución son las siguientes:

1) La plataforma informática

Es un sistema informático de rendición de cuentas de las entidades locales, que permite su remisión telemática, en condiciones de seguridad reforzadas, incluyendo la firma electrónica.

El sistema presenta las siguientes *características*:

- Formato normalizado de la Cuenta General de las entidades locales en soporte informático.
- Rendición en un acto único al Tribunal de Cuentas y a la Sindicatura de Comptes.
- Obligación de presentar exclusivamente las cuentas en soporte informático.

Así mismo el sistema tiene las siguientes *finalidades*:

- Coordinar las funciones fiscalizadoras.
- Iniciar un registro único de cuentas anuales de entidades locales.
- Evitar las duplicidades en la fiscalización.

Como acción de mejora y con el fin de facilitar que todo el personal conozca el manejo de esta plataforma informática se deberían organizar cursos de formación dirigidos al personal de Institución y también para el personal de las entidades fiscalizadas que debe remitir las cuentas.

2) El Gabinete Técnico de la Sindicatura (GTS)

Tiene por objeto principal apoyar y potenciar de forma sustancial la capacidad operativa global de los equipos de fiscalización en el nuevo entorno. Tiene las siguientes funciones:

- Proporcionar a los equipos de fiscalización, apoyo y asistencia técnica especializada en nuevas metodologías de trabajo en las que participan potentes herramientas informáticas, cuyo uso se ha generalizado en los últimos años.
- Enfatizar la aplicación de las nuevas tecnologías en la fiscalización.
- Impulsar la aplicación de Planes Trienales o Quinquenales, Programa Anual de Actuación y resoluciones del Consell y los Síndicos.

3) La Unidad de auditoría de sistemas de información (UASI)

Se integra en el GTS y trabaja en estrecha colaboración con el Servicio de Informática. Presta apoyo a todos los equipos de auditoría en

materia de utilización de herramientas informáticas de auditoría, revisión de sistemas de información y nuevas herramientas o métodos de auditoría. También colabora activamente con los equipos de fiscalización y participa en trabajos relacionados con las TIC o en otros que por sus características así se establezca en los PAA o lo considere el director del Gabinete Técnico ante una petición de los auditores.

Se proponen las siguientes mejoras:

- 1) Extender la utilización generalizada de las tecnologías de la información en todas las actividades de los equipos de fiscalización de entidades locales y en la gestión. Ello permitirá un incremento notable en la eficiencia y en la eficacia de los trabajos, principalmente en las fiscalizaciones de mayor tamaño.
- 2) Incrementar la asistencia técnica para el análisis y extracción de datos y procesado posterior, lo que se traducirá en un incremento notable en la eficiencia y en la eficacia de los trabajos.
- 3) Potenciar las medidas de seguridad informática y protección de datos tan necesarias debido a la intensa utilización de los medios informáticos en todos los ámbitos de actuación de la Sindicatura.

c. Fomentar un ambiente de trabajo idóneo.

La Sindicatura de Comptes debe velar para que todo el personal sienta formar parte de un engranaje perfecto para el cumplimiento de su misión.

Se plantean las siguientes mejoras:

- 1) Fomentar el desarrollo personal y profesional a través de las iniciativas formativas regladas que el personal pueda tener.
- 2) Facilitar la compaginación de la vida laboral con la académica.
- 3) La renegociación y actualización tanto del Acuerdo de Condiciones de Trabajo como de la Relación de Puestos de Trabajo (RPT) que han quedado obsoletas.

d. Aumentar la motivación y el reconocimiento del personal.

En cuanto a los mecanismos de motivación y reconocimiento no existen medidas de percepción por parte de la Institución de las necesidades y motivación del personal. Una cuestión fundamental es el conocimiento de la opinión del personal del equipo respecto de aquellos aspectos que

inciden en el desarrollo del trabajo ya que los empleados formados, informados, motivados e inmersos en un ambiente laboral agradable generan un elevado valor añadido a los servicios que prestan en el desarrollo de su trabajo.

Es necesario tener en cuenta que en la realización de este tipo de mediciones, dirigidas al personal de la organización, es clave la participación de la mayor parte del personal por lo que no es aconsejable realizar un muestreo sino hacer partícipes a todas las personas de la organización. Ello será factible en este caso debido al reducido número de personas que componen el equipo de trabajo. Se proponen las siguientes actuaciones de mejora:

- La realización de entrevistas de personal con una frecuencia semestral, en las cuales se propiciará un ambiente de confidencialidad donde el personal entrevistado con los respectivos jefes de equipo exprese libre y cómodamente sus intereses, necesidades, inquietudes, etc.
- El cuestionario elegido que fundamenta la entrevista personal es del tipo semiestructurado. El agente entrevistador, que en este caso son los auditores de los equipos de auditoría, utilizan un guion de temas a abordar a lo largo de la entrevista, sin que se definan previamente preguntas concretas respecto de ninguno de ellos. Así, es el propio entrevistador quien fija el orden y la manera de preguntar. De esta forma se garantiza que todos los aspectos relevantes para la investigación se van a tratar a lo largo de la entrevista dejando al mismo tiempo libertad a ambos interlocutores.

Los principales temas a abordar en la entrevista deben hacer referencia a:

La motivación e implicación del personal en el desempeño del puesto de trabajo

- Oportunidades de promoción profesional.
- Sentimiento de utilidad en el trabajo.
- Evaluación y mejora de la organización del trabajo.
- Nivel de información profesional, reconocimiento del esfuerzo realizado y del trabajo bien hecho.
- Confianza de los directivos en el personal.
- Iniciativa y autonomía en el desarrollo de las funciones.

- Grado de comunicación interna y externa.
- Participación en las definiciones y evaluaciones de los objetivos.
- Orientación del trabajo hacia los usuarios.
- Trato personal respetuoso y justo entre los distintos niveles jerárquicos.
- Imagen de unidad, cohesión y trabajo en equipo.
- Adecuación del plan de formación a las capacidades personales y exigencias profesionales.
- Participación en grupos de mejora para identificar puntos débiles y áreas de mejora.
- Implicación en programas de iniciativas y sugerencias.
- Niveles de formación y desarrollo.
- Coordinación del trabajo mediante reuniones en equipo.
- Reconocimiento profesional de personas y grupos.

Satisfacción del personal en el puesto de trabajo

- Retribuciones.
- Instalaciones y servicios, condiciones ambientales.
- Medidas preventivas de riesgos laborales.
- Causas del absentismo laboral.
- Quejas y conflictos laborales.

Logros personales

- Índice de participación de las personas en los resultados cuantitativos.
- Aportación de la formación al cumplimiento de los objetivos.

e. Fomentar el trabajo en equipo, y su polivalencia, así como la cooperación entre los empleados.

Respecto al trabajo en equipo, las principales áreas de mejora deben estar encaminadas a incrementar la polivalencia de los equipos, compartir el conocimiento, potenciar la comunicación, aumentar la motivación, fomentar el trabajo en equipo y la

cooperación entre los empleados, el afán por el trabajo bien hecho, el aprendizaje y la mejora continua.

f. Evaluación del rendimiento y gestión por objetivos.

Respecto a la evaluación del rendimiento no existen indicadores en relación con el rendimiento, participación y desarrollo de las capacidades de los Recursos Humanos de la Organización.

La Institución debe utilizar medidas internas con objeto de entender, predecir, mejorar y supervisar el rendimiento de las personas que integran los equipos de auditoría, así como para anticipar sus percepciones.

Fomentar la carrera profesional de los funcionarios de la Sindicatura, estudiando las medidas que la favorezcan, legal y reglamentariamente, de forma que puedan desarrollar toda su capacidad y dedicación en el trabajo a efectuar. Por restricciones presupuestarias no se ha aplicado todavía la retribución compensatoria de la carrera profesional, a diferencia de lo que ocurre en la Generalitat donde ya ha sido implantada.

Eliminar el grado de temporalidad que existe, puesto que en la actualidad sigue dándose un porcentaje considerable de interinidad.

Los principales indicadores propuestos, teniendo en cuenta que por total personal ha de entenderse el conjunto de personas que componen los dos equipos de auditoría, se exponen seguidamente:

- Número de rotaciones horizontales del personal en un quinquenio / total personal
- Número de promociones verticales del personal en un quinquenio / total personal
- Número cursos y seminarios a los que se asiste en un ejercicio los miembros del equipo / total personal
- Número conferencias, congresos, charlas, a los que se asiste en un ejercicio / total personal
- Número conferencias, congresos, charlas, impartidos por los funcionarios de la Institución en un ejercicio / total personal
- Número de bajas por depresión en un año / número de bajas totales
- Número de reconocimientos a personas en un año / total personal

- Número de propuestas de mejora en un ejercicio / total personal
- Número de mejoras aplicadas en un ejercicio / número de propuestas de mejora

g. Proporcionar un acceso adecuado a la información y conocimiento relevantes a los usuarios internos y externos (acceso a canales de información).

La comunicación interna es fundamental en el ambiente laboral. Es la clave de la motivación, y lo que permite que el personal de la Institución sienta que puede expresarse y que sus ideas serán escuchadas, valoradas, y lo que hará seguramente que se sienta a gusto en su lugar de trabajo.

La comunicación interna se configura, hoy en día, como una herramienta estratégica para lograr una mayor integración del factor humano, implicación que se apunta ya como un elemento básico en el éxito de las organizaciones. Entre los objetivos de la comunicación interna tiene una relevancia especial el de garantizar unos niveles adecuados de información a los trabajadores sobre los aspectos que más directamente les afectan en su condición de tales, es decir, informar al trabajador sobre sus inquietudes.

En organizaciones de cierta complejidad, como la del estudio presente, se hace necesario crear numerosos canales de comunicación para que la información se mueva hacia arriba, hacia abajo y horizontalmente dentro de la estructura organizativa. El establecimiento de canales de comunicación efectivos redundan en la disminución de malentendidos o sentimientos negativos por parte de los empleados y refuerza el sentimiento positivo de pertenencia a un grupo o equipo.

Se desarrollan canales internos electrónicos para comunicar los objetivos, planes y tareas de la organización, y existen sistemas de manera formal para realizar el seguimiento y verificación de utilización de dichos canales.

Existe una Intranet como canal interno de comunicación de los objetivos, planes y tareas de la organización, en ella se puede encontrar además de lo comentado con anterioridad en los planes estratégicos y el programa anual de actuación, acceso a la información económica, financiera, jurídica e informática necesaria para el desarrollo de las tareas propias de la organización.

En la comunicación interna se proponen las siguientes actuaciones de mejora:

- Establecer los canales de comunicación necesarios para permitir a los usuarios internos (propio personal) y externos (empleados de las entidades locales y ciudadanos en general) un acceso adecuado a la información y a los conocimientos pertinentes dependiendo de sus necesidades respectivas.
- Fomento de los canales de comunicación interna existentes en la actualidad (reuniones informales requeridas en momentos muy puntuales que se producen cuando existen dudas sobre un trabajo determinado) a través de la implantación y formalización de grupos de trabajo y entrevistas individuales de personal.
- Implantar procedimientos formales y documentados que permitan que la información y necesidades de las personas que componen la Sindicatura, fluya en todas las direcciones y principalmente hacia los niveles más elevados, encargados de diseñar y poner en práctica el plan de recursos humanos.
- Utilizar información del personal e implantar canales de comunicación horizontal, vertical ascendente y descendente, procedentes de sus diversas fuentes, para el desarrollo y mejora de la política, estrategia y planes de Recursos Humanos.

Respecto a la comunicación externa, muchas de las recomendaciones formuladas por los OCEX en sus informes, caen en el olvido más absoluto y no son implantadas por los gestores públicos, con lo que una parte importante de los trabajos de las instituciones de control y de sus recursos devienen ineficaces.

Y por otro lado, las recomendaciones efectuadas a las entidades fiscalizadas, deberían formularse con la autoridad necesaria para obligarles a implantarlas y en la forma más adecuada para que sean eficaces. Y, además, su seguimiento convendría que fuera sistemático y que tuviera la periodicidad deseable para asegurar su implantación por las entidades y organismos fiscalizados.

Por último, sería deseable que la comunicación externa fuera lo más fluida y rápida posible, mediante comunicados o vía página web. Ello daría transparencia y beneficiaría la percepción que tengan los usuarios finales de la Institución.

6.5 Área de mejora en la realización de trabajos

Toda organización que camine hacia la excelencia debe regirse y funcionar mediante un esquema de procesos, que requiere:

- a) Identificar, definir y gestionar eficaz y eficientemente los procesos, a través de la implantación de sistemas de medición de los procesos y objetivos de rendimiento.
- b) Diseñar y desarrollar los productos y servicios basándose en las necesidades y expectativas de los clientes/ciudadanos/usuarios de los servicios. Gestionar y mejorar las relaciones con los clientes.
- c) Introducir mejoras en los procesos o crear nuevos procesos para adaptarse a las necesidades y expectativas de los clientes / ciudadanos / usuarios de los servicios.

En la práctica diaria de las organizaciones no siempre están claramente identificados los procesos, y a menudo se identifican más con las personas o departamentos que con el flujo de las propias actividades integrantes del proceso. La no identificación clara de los procesos provoca conflictos de competencias, dificulta su gestión e incide negativamente en los resultados esperados.

Los procesos ya existen en la organización, se trata de definirlos e identificarlos, para lo cual se han desarrollado flujogramas que representan la secuencia de las principales actividades que configuran los procesos. También se han descrito las actividades con sus principales evidencias y se han presentado, en su caso las correspondientes áreas de mejora a realizar en dichas actividades.

El trabajo se ha centrado en **dos procesos fundamentales**:

- 1.- El sistema telemático de la rendición de cuentas de las entidades locales.
- 2.- Las fiscalizaciones específicas en el ámbito de las entidades locales.

El proceso de rendición de cuentas de las entidades locales a través de este sistema informático se ha reflejado en los gráficos 5 y 6, incluyendo las actividades de mejora que se tratarán en el apartado 8.5.

El proceso de fiscalizaciones específicas de las cuentas de las entidades locales se ha reflejado en el gráfico 7, incluyendo también las actividades de mejora que se tratarán en el apartado 8.5.

6.5.1 Proceso/procedimiento de rendición de cuentas de las entidades locales

El proceso actual y vigente de rendición de cuentas vía plataforma consta de las siguientes actividades:

ACTIVIDAD 1

Hay que señalar que cada ejercicio desde la Sindicatura de Comptes se realizan peticiones para conseguir que las entidades locales remitan la documentación solicitada en relación con las cuentas correspondientes y que ello tenga lugar dentro del plazo legal. Para ello, la Sindicatura de Comptes remitió a las entidades locales los siguientes oficios en 2014:

Actuación	Fechas
1º recordatorio	21/05/2014
2º recordatorio	17/09/2014
1º requerimiento	13/11/2014
2º requerimiento	10/12/2014

Cuadro 5

Para mejorar esta actividad sería necesario simplificar los recordatorios, efectuando un solo recordatorio concediéndole un plazo aceptable.

ACTIVIDAD 2

Las entidades locales remiten la Cuenta General, vía **remisión informática** a la Sindicatura de Comptes y al tribunal de Cuentas en un único acto. Cuando la Cuenta General se recepciona queda registrada. Se comprueba la información adicional. Los recursos humanos actuales son un ayudante para tareas concretas como son remisión de cartas, registro, etc., y un administrativo que realizará trabajos de cooperación y ayuda ocasional. El recurso de trabajo complementario lo constituye la Plataforma de Rendición de cuentas.

Los plazos fijados para la rendición de cuentas de las Entidades Locales, que figuran en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas

Locales, se consideran excesivos y dificultan un adecuado y oportuno control. De hecho, los órganos de control externo no disponen de las cuentas de las entidades locales hasta casi dos meses antes de que finalice el ejercicio siguiente al que corresponden.

Ello supone que el informe de fiscalización del ejercicio respectivo se habrá emitido, en el mejor de los casos, dos años después de finalizado el ejercicio al que se refieren las cuentas. Se pierde una inmediatez en la fiscalización que provoca que muchas de las observaciones y las recomendaciones que se hagan carezcan de vigencia. Resulta necesario, pues, **acortar los plazos durante el procedimiento de aprobación de la Cuenta General en las entidades locales**. En la actualidad el tiempo de retraso de los Informes de la Cuenta General de las entidades locales se ha reducido a año y medio con respecto al ejercicio auditado.

Respecto a la documentación que integra la cuenta anual de la entidad local y sus organismos autónomos hay que objetar la excesiva cantidad de estados y datos que se piden. En una entidad local puede carecer de aplicación práctica determinados estados y aspectos relativos a la organización de la entidad y a las bases de presentación de las cuentas.

Porque no hay que olvidar que unos de los principales destinatarios de las cuentas son los órganos de control externo, por lo que sería conveniente que se recogiera su parecer sobre la documentación que precisan para el ejercicio de sus funciones de fiscalización.

ACTIVIDAD 3

En las siguientes fases se comprobará si la Cuenta general contiene incidencias o no. La plataforma efectuará una comprobación del cumplimiento formal de los datos del ciclo presupuestario que figuran en la coherencia de la información adicional de los estados contables. Si la comprobación refleja **incidencias** la cuenta pasará al estado cuenta con incidencias y si no las presenta pasará al estado cuenta sin incidencias.

Si existen incidencias se analizan las justificaciones para aceptar o rechazar. Si son aceptadas pasará al estado Cuenta general para su carga en la Base de datos. Si existen incidencias y son rechazadas, se comunicará a la entidad local para que las subsane en un plazo aceptable. Se registrará este requerimiento y la cuenta pasará, una vez resueltas las incidencias, a la carga en la base de datos.

Por otro lado la no subsanación de las incidencias puede dar lugar a próximas fiscalizaciones específicas, tras su inclusión en el Plan Anual de Actuación. Recursos humanos siguen siendo los mismos.

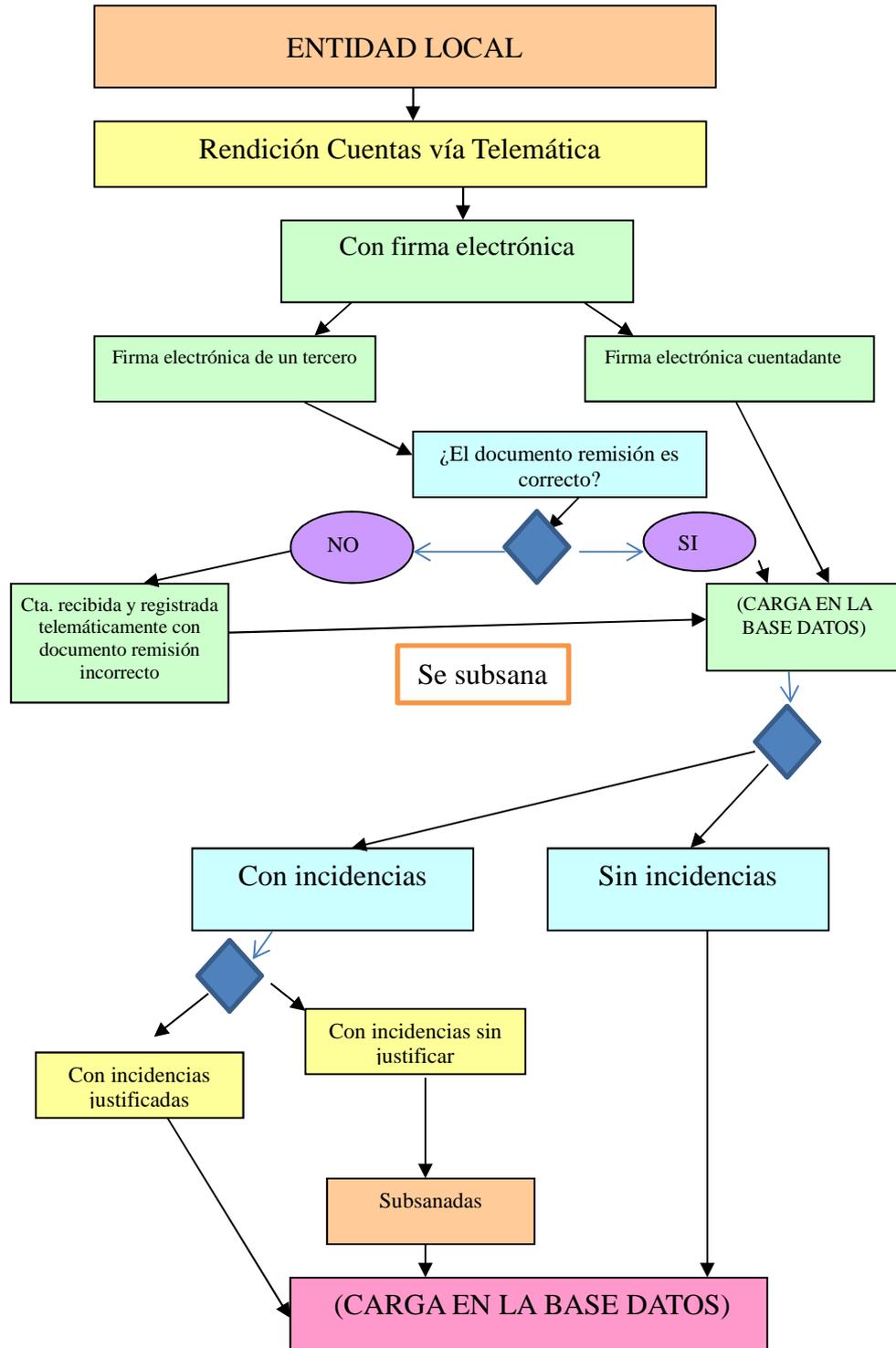
ACTIVIDAD 4

La Sindicatura procede al examen de las Cuentas de acuerdo con los "Principios y Normas de Auditoría del Sector Público", después de la carga de las Cuentas Generales en la base de datos. Los recursos humanos asignados a dicha tarea consisten en un técnico de auditoría, un ayudante y la Plataforma para la Rendición de Cuentas, así como los Principios y normas de auditoría del Sector Público.

De acuerdo con los objetivos, alcance y metodología de la fiscalización se emitirá un **proyecto de informe de fiscalización** por escrito que contendrá las conclusiones alcanzadas tras el análisis de las cuentas generales de las entidades locales remitidas, junto con comentarios y recomendaciones que se estimen oportunos para la mejora de la gestión económico-financiera de las entidades locales. Se ofrece también a nivel agregado la situación de las entidades locales de la Comunitat Valenciana. Los proyectos de informe que se emitan se ajustarán en cuanto a estructura, contenido y criterios de calidad a lo establecido en el Manual de fiscalización aprobado por el Consell de la Sindicatura de Comptes.

Estos proyectos de informe, redactados por el auditor, se elevarán a la consideración del Síndico de Comptes, y quedará formulado como **borrador de informe** una vez haya sido aprobado por el Consell de la Sindicatura. A continuación, a través de la web de la Sindicatura, los gestores de las distintas entidades locales podrán tener acceso al borrador para que puedan alegar lo que estimen pertinente. Los recursos actuales asignados para obtener el informe son: el Consell de la Sindicatura, previa consideración del Síndico de Comptes, 1 Auditor, 1 Técnico, 1 Ayudante, 1 Administrativo, Normas ISSAI-ES y NIAS adaptadas en el Manual de Fiscalización y aprobadas por el Consell de la Sindicatura y la Plataforma para la Rendición de Cuentas.

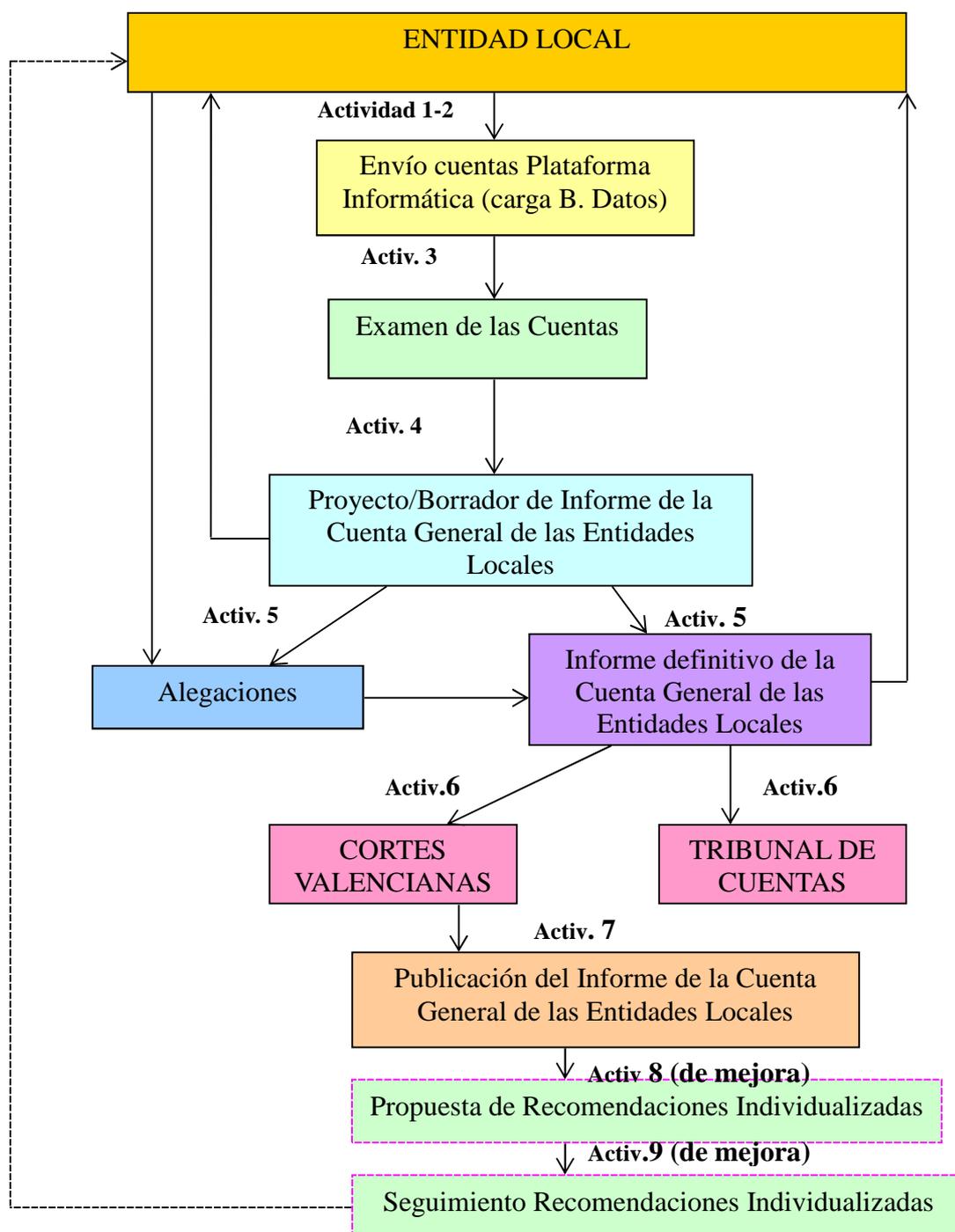
FLUJOGRAMA DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS ENTIDADES LOCALES



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 6

FLUJOGRAMA DEL PROCESO DE ELABORACIÓN DEL INFORME DE LA CUENTA GENERAL DE LAS ENTIDADES LOCALES



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 7

ACTIVIDAD 5

En todo caso el borrador de informe se somete, antes de su emisión definitiva, al trámite formal de **alegaciones por los cuentadantes**. Si las hubiera se analizarían y se confeccionaría un informe de alegaciones. En este Informe se incluirán las modificaciones al borrador inicial que fueran oportunas para incluir las modificaciones en el **Informe definitivo de la Cuenta general de las Entidades Locales**. Este informe se aprobará por el Consell de la Sindicatura, con la firma y fecha del Síndico Mayor. Los recursos humanos disponibles son: el Consell de la Sindicatura, 1 auditor, 1 técnico, 1 administrativo y la Plataforma para la Rendición de Cuentas.

ACTIVIDAD 6

El Informe definitivo de la Cuenta General de las Entidades Locales se elabora de forma que pueda ser visto a través de la web, (éste constará del Informe definitivo, el Informes sobre las alegaciones, y las alegaciones si las hubiera), no sólo por las entidades locales, sino por todo el mundo y es remitido al Tribunal de Cuentas y a las Cortes Valencianas en USB, o cualquier otro soporte informático. Los recursos actuales: 1 administrativo; 1 ordenanza, 1 administrativo de Secretaria General asignado al Síndico Mayor.

Asimismo, hay que tener en cuenta que todos los informes definitivos son traducidos al Valenciano para de esta manera ser publicados en los dos idiomas, tanto en la web, como en el boletín oficial de las Cortes Valencianas si así fuese necesario.

ACTIVIDAD 7

El **Informe definitivo de la Cuenta General de las Entidades Locales** es **publicado** en el Boletín Oficial de las Cortes Valencianas, llevando a cabo uno de los objetivos fundamentales en la actualidad de una administración pública, la transparencia. Se pueden encontrar en la web los informes de la Cuenta General de las entidades locales desde el ejercicio 1994 hasta el del ejercicio 2013 aprobado en julio de 2015. Del mismo modo, también están colgados los estados contables de las entidades locales que han rendido desde el ejercicio 1992 hasta la actualidad.

El Informe recoge la situación a nivel de presentación de las Cuentas y el análisis efectuado sobre la documentación remitida. A partir de la

información básica facilitada, se han elaborado tres cuadros para cada ente.

El primer cuadro muestra la información obtenida a partir de la **contabilidad presupuestaria** (liquidación del presupuesto corriente, liquidación de ejercicios cerrados, estado de resultado presupuestario, estado de tesorería y remanente de tesorería).

El segundo cuadro muestra las discrepancias o incidencias detectadas en la plataforma entre los distintos estados presupuestarios; sobre el ciclo presupuestario; sobre el gasto por área y habitante en base a las obligaciones reconocidas y la información por habitante de determinados ingresos a escala de derechos reconocidos.

El tercer cuadro muestra la **contabilidad financiero-patrimonial** (balance de situación y cuenta de resultados económico-patrimonial). Los cuadros correspondientes a los estados agregados siguen el mismo esquema.

El pie de los cuadros anteriores proporciona información relativa a **los indicadores y ratios** utilizados para el análisis de la gestión económico-presupuestaria de las entidades locales.

Se han utilizado veinticuatro indicadores. Por una parte los dieciocho establecidos en la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 4041/2004, de 23 de noviembre, y por otra, los once indicadores que surgen de las reuniones de coordinación del Tribunal de Cuentas (TCU) y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX).

Este conjunto de veinticuatro indicadores de la Cuenta General de las Corporaciones Locales fueron acordados el 7 de mayo de 2013 por la Comisión de Coordinación del Ámbito Local del TCU y los OCEX.

Para el cálculo de algunos de los indicadores se han tomado los saldos de las cuentas del balance de comprobación, respetando los códigos que constan en el citado Acuerdo de 7 de mayo de 2013. Excepcionalmente, podrían resultar inexactitudes derivadas del uso de los códigos de cuentas del PGCL (indicativos, no preceptivos) por parte de las entidades. Adicionalmente se incluyen otros indicadores sobre cantidades del balance y de la cuenta de resultado económico-patrimonial.

Finalmente se presentan otros ratios específicos para las sociedades mercantiles públicas locales, las entidades públicas empresariales locales y los consorcios empresariales.

Estos indicadores permiten la realización de dos tipos de análisis:

- El análisis histórico de cada uno de los indicadores en cada entidad que ha rendido las cuentas, y que ponen de relieve la mejora o empeoramiento de la gestión de la entidad asociada a cada indicador.
- El análisis horizontal que facilita la comparación entre entidades locales, lo cual puede incidir muy positivamente en la mejora de la gestión de sus fondos públicos.

Recursos necesarios para su comprobación final: 1 técnico, 1 administrativo y 1 administrativo de Secretaría General, así como el Gabinete del Síndico Mayor.

6.5.2 Proceso de las fiscalizaciones específicas en el ámbito de las entidades locales

La Sindicatura mantiene su filosofía de auditoría en permanente revisión con objeto de realizar las fiscalizaciones y emitir los correspondientes informes de la forma más eficaz y eficiente posible. Para ello, se tiene en consideración, además de las disposiciones legales que regulan su actuación, los pronunciamientos técnicos emitidos por los órganos capacitados para ello (fundamentalmente el ICAC) y las mejores prácticas que realicen otros órganos públicos de control externo.

Se ha implementado desde hace años un sistema de papeles de trabajo electrónicos o "auditoría sin papeles" que está funcionando plenamente en la Sindicatura de forma satisfactoria y ha supuesto visibles mejoras en la productividad y eficiencia de los trabajos.

Es por ello, que las fiscalizaciones se realizan, preferentemente, usando este software de sistema de papeles de trabajo electrónicos, que es mucho más que un software, es una nueva forma de trabajar en auditoría, que se ha ido implementando progresivamente hasta llegar prácticamente a realizar en la actualidad el 100% de las fiscalizaciones que efectúa la Sindicatura de Comptes. Para ello se elabora la correspondiente librería con los procedimientos de trabajo.

Todas las fiscalizaciones que realiza la Sindicatura se hacen de conformidad con las normas contenidas en el "Manual de fiscalización

aprobado por el Consell de la Institución". El citado manual tiene en cuenta entre otros, el siguiente marco legal y normativo de actuación: principios y normas de auditoría del sector público de los Organismos de Control Externo (PNASP), las normas de auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y las Normas de la INTOSAI. De acuerdo con los PNASP, los tipos básicos de auditorías que realiza la Sindicatura pueden clasificarse en:

- a) **Auditoría de regularidad**: auditoría financiera y auditoría de cumplimiento de la legalidad.
- b) **Auditoría operativa**: auditoría de economía y eficiencia y auditoría de eficacia.

Estos tipos de auditorías, también recogidos en la Ley de la Sindicatura, deben ser realizados para el conjunto del sector público valenciano, tanto autonómico como local. No se establece en la Ley ningún orden de prioridad o prelación, ni sobre las entidades que deben ser fiscalizadas ni sobre el tipo de auditoría a realizar.

El proceso actual de las fiscalizaciones específicas realizadas por la Sindicatura de Comptes en el ámbito de las entidades locales consta de las siguientes actividades:

ACTIVIDAD 1

En el Programa anual de actuación de cada ejercicio la Sindicatura determina las entidades que serán objeto de fiscalizaciones específicas. Desde el año 2004, uno de los criterios fundamentales a seguir por esta Institución ha sido seleccionar aquellas entidades que no rinden cuentas de forma reiterada.

Las fiscalizaciones se planifican de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría, en particular de acuerdo con "La memoria de planificación" elaborada para cada fiscalización.

Para cada fiscalización específica y de acuerdo con la memoria de planificación elaborada por el auditor a tal efecto, la Sindicatura de Comptes hace la petición de documentación necesaria. Dicha documentación puede ser revisada "in situ" por el equipo de auditoría durante la realización del trabajo de campo, aunque con los medios técnicos e informáticos de hoy en día, mucho trabajo se puede realizar desde la propia Institución. Los recursos utilizados en la actualidad, son todos los equipos ya que cada uno realiza al menos 1 auditoría a un ente local, con lo que se realizan anualmente alrededor de 8 o 10 auditorías a entes locales. Para ello se requiere el trabajo parcial de 6 auditores, 6

técnicos de auditoría y 6 ayudantes, junto a las respectivas Memoria de planificación.

ACTIVIDAD 2

La Sindicatura de Comptes procede al examen de las Cuentas de acuerdo con los "Principios y Normas de Auditoria del Sector Público" y con las ISSAI-ES y de conformidad con lo acordado en la memoria de planificación elaborada para cada entidad a fiscalizar. En ella se indicará, además del inicio y terminación del trabajo, el personal asignado a esas tareas, el alcance de la auditoría, los riesgos y los niveles de importancia relativa, las áreas de consideración especial, etc. A través de los programas de auditoría se establecerán las pruebas pertinentes en cada área y la extensión de las mismas. Los recursos necesarios son los mismos anteriormente indicados además de los Principios y normas de auditoria del Sector Público.

ACTIVIDAD 3

De acuerdo con los objetivos, alcance y metodología de la fiscalización se confecciona un proyecto de informe de fiscalización por escrito que hace referencia a los incumplimientos más significativos y contiene las conclusiones alcanzadas, junto con los comentarios y las recomendaciones que se estimen oportunas para la mejora de la gestión económico-financiera de la Entidad local. Los proyectos de informe que se emitan se ajustarán en cuanto a estructura, contenido y criterios de calidad a lo establecido en el manual de fiscalización aprobado por el Consell de la Sindicatura de Comptes.

Los proyectos de informe, redactados por el auditor, se someterán a la consideración del Síndico de Comptes, y quedará formulado como borrador de informe que se remitirá a los gestores de las distintas entidades locales. Los recursos necesarios son: el Síndico de Comptes, 1 auditor, 1 técnico, 1 administrativo, el Consell de la Sindicatura (3 Síndicos y el Secretario General), 1 administrativo de Secretaria general y el manual de fiscalización.

ACTIVIDAD 4

En todo caso, el borrador de informe se someterá, antes de su emisión definitiva, al trámite formal de alegaciones por los cuentadantes. Estos tendrán un período de tiempo para alegar lo que estimen oportuno

justificándolo suficientemente. Los recursos necesarios son: 2 administrativos.

ACTIVIDAD 5

Las alegaciones recibidas, en su caso, junto con los informes que las analizan, se adjuntan como anexo al Informe definitivo de la fiscalización de la entidad local, para su aprobación por el Consell de la Sindicatura de Comptes. Los recursos necesarios son: el Consell de la Sindicatura (Síndico Mayor, 2 Síndicos de Comptes y Secretaria/o General) 1 auditor ,1 técnico, 1 ayudante, 1 administrativo.

ACTIVIDAD 6

El Informe definitivo de la fiscalización de la entidad local es remitido a la entidad local, al Tribunal de Cuentas y a las Cortes Valencianas en USB, o cualquier otro soporte informático. Además de su traducción en Valenciano. Los recursos necesarios son: el Gabinete del Síndico Mayor, 1 traductor, 2 administrativos.

ACTIVIDAD 7

El informe definitivo de la fiscalización de la entidad local es publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Valencianas y en la página Web de la Sindicatura, de acuerdo con el objetivo de transparencia. Los informes de la Sindicatura de Comptes, son publicados en la página Web, en formatos pdf, para que cualquier persona que éste interesada pueda acceder. En la página web de la Institución están colgados los Informes específicos de las entidades locales fiscalizadas desde el ejercicio 2003 hasta la actualidad. Los recursos necesarios son: el Gabinete del Síndico Mayor y 1 administrativo.

ACTIVIDAD 8

El artículo 11 de la Ley de la Sindicatura de Comptes establece expresamente que: "en el ejercicio de su función fiscalizadora la Sindicatura de Comptes propone las medidas que considere deben de adoptarse para la mejor gestión económico-administrativa del sector público valenciano, así como aquellas más idóneas para lograr un más eficaz control del mismo".

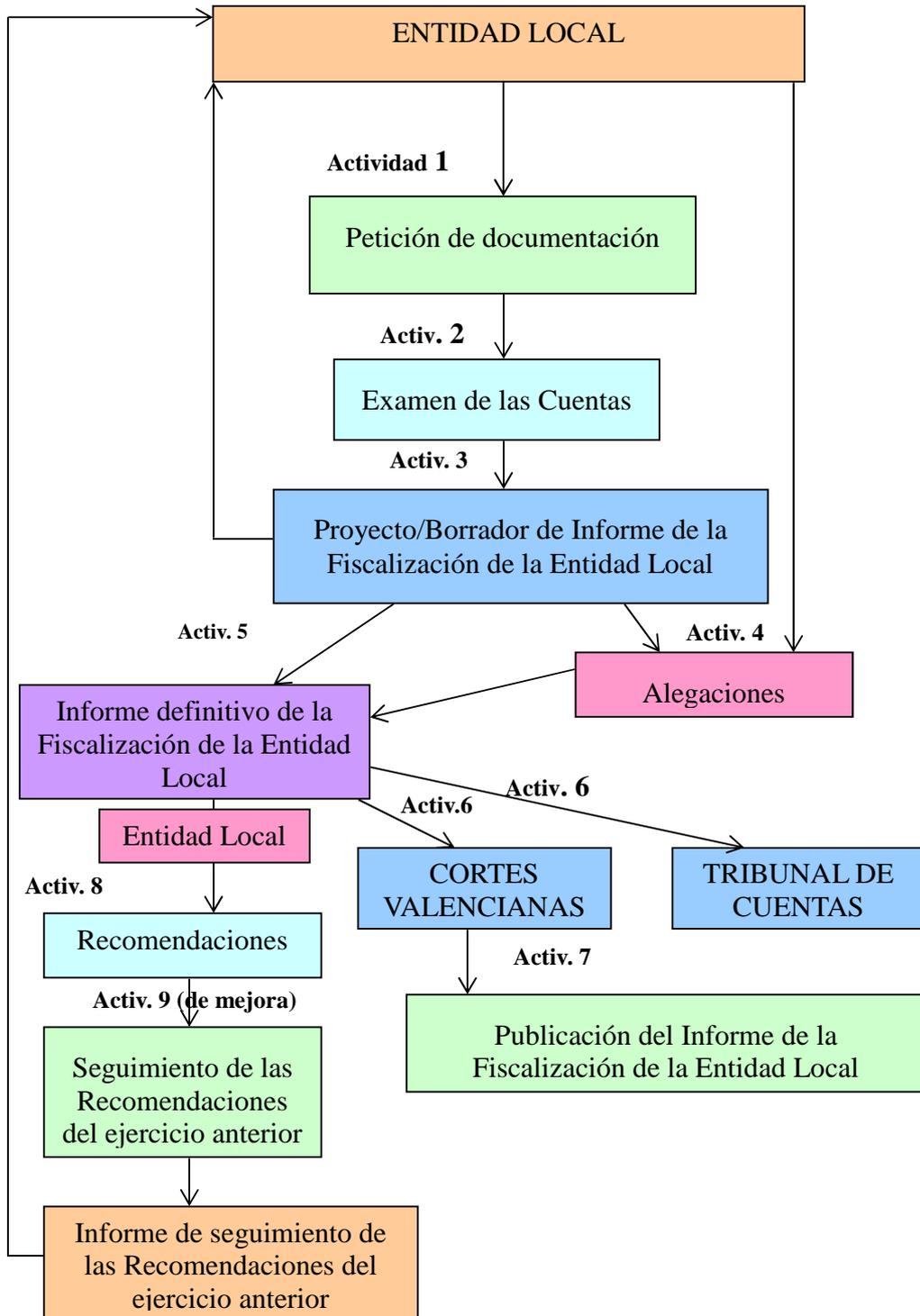
Tal como está contemplado en el Plan Anual, se comunica a las entidades controladas el resultado de la fiscalización, mediante el envío de un escrito, al que se adjuntará dicho Informe definitivo, solicitando que informen de las medidas a adoptar "en base a las verificaciones de

control efectuadas" tendentes a subsanar las incidencias señaladas en los informes de fiscalización.

Por ello y casi sin excepción, las leyes y normas reguladoras de la Institución proclaman la importancia de la formulación de recomendaciones y de su seguimiento y, con mayor o menor grado de detalle, se refieren a ella y a la forma de llevarla a cabo.

Tal como comenta Ordoki: "el documento de principios y normas de auditoría del sector público aprobado por los órganos públicos de control externo del estado español y publicado en 1992, señala en su apartado 4.2.4.7 que el órgano auditor suele disponer de una valiosa información sobre la entidad auditada que le permite señalar como recomendaciones, medidas concretas que mejoren sus actuaciones y que para una mayor efectividad de las recomendaciones es importante que se lleve a cabo un seguimiento posterior de las medidas adoptadas para corregir las deficiencias detectadas."

FLUJOGRAMA DEL PROCESO DE ELABORACIÓN DE LOS INFORMES DE LAS FISCALIZACIONES ESPECÍFICAS DE ENTIDADES LOCALES



Fuente: Elaboración propia

Gráfico 8

La experiencia demuestra que los informes periódicos y específicos de seguimiento de recomendaciones, en la medida en que son un recordatorio sistemático de lo que queda pendiente por hacer, son de gran utilidad para los legislativos correspondientes, para las entidades fiscalizadas y los gestores públicos e, incluso, para las propias instituciones de control y ayudan notablemente a la implantación de las recomendaciones pendientes y en consecuencia, a hacer más eficaz la labor de los OCEX.

Tal como dice Ordoki "un buen momento para realizar estos informes específicos sobre el seguimiento de recomendaciones es el cambio de legislatura. En efecto, cuando está próximo a finalizar este período, es necesario evaluar la situación de las recomendaciones formuladas por los OCEX en los informes que han emitido a lo largo de los cuatro últimos años y sacar conclusiones al respecto que deberían plasmarse en los correspondientes informes," dándose publicidad a través de la página web, como medida de transparencia. "Por otra parte, a través de estos informes los nuevos gestores públicos pueden contar, cada cuatro años y desde el inicio de su gestión con un catálogo de las recomendaciones vigentes y contrastar al final de su mandato los logros alcanzados."

La Sindicatura de Comptes, debe sistematizar cómo deben formularse estas recomendaciones y efectuar su seguimiento periódico individual mediante fichas de control y seguimiento individual sobre cada una de ellas, con la finalidad de mejorar su grado de implantación.

No obstante, a través de las visitas in situ que realizan los equipos de auditoría a la sede de las entidades locales auditadas se produce una interacción directa entre los clientes /usuarios directos y los propietarios de los procesos dentro de la Sindicatura, lo cual permite una resolución eficaz de las cuestiones, consultas, preguntas, quejas y sugerencias que se puedan plantear en el desarrollo de las fiscalizaciones.

Se proponen las siguientes actuaciones de mejora:

- * Implantación del ratio de recomendaciones adoptadas en relación con las recomendaciones efectuadas por la Institución tras los resultados de las fiscalizaciones específicas realizadas por la misma. Este podría utilizarse como indicador a largo plazo del nivel de satisfacción de los usuarios finales o ciudadanos en relación con la gestión de los fondos públicos y su reflejo en la sociedad.

- * La revisión de los procesos: a partir de la información proporcionada en este mismo apartado 6.5 "Área de mejora en la realización de trabajos".
- * Comunicar los cambios.
- * Planificar la ejecución de los mismos.
- * Transformar el conjunto de conocimientos individuales por niveles formativos (administrativos, ayudantes de auditoría y técnicos de auditoría) en un conocimiento colectivo en cada uno de dichos niveles, de tal forma que pueda ser compartido por todas las personas dentro del mismo nivel. Ello aportaría importantes sinergias y creatividad en el desempeño de las funciones propias de cada persona.
- * Establecer y mantener permanentemente un sistema de rotación de trabajos y del personal de los equipos, con objeto de preservar la independencia de criterios de los profesionales de fiscalización, de forma que, con carácter general, ningún auditor, técnico, ni ayudante de auditoría esté asignados a un trabajo determinado durante más de cinco años seguidos. De igual manera se estimula y motiva al personal al hacerlo rotar entre los equipos periódicamente. También con carácter general, deberán transcurrir al menos dos años para que dichas personas puedan volver a auditar a la misma entidad.
- * Alcanzar la totalidad de los objetivos generales de las fiscalizaciones, los cuales vienen contemplados en el artículo 8.3 de la Ley de la Sindicatura de Comptes, según el cual los informes habrán de:
 - Determinar si la información financiera se presenta adecuadamente, de acuerdo con los principios contables que le son de aplicación.
 - Determinar si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.
 - Evaluar si la gestión de los recursos humanos, materiales, y de los fondos presupuestarios se ha desarrollado de forma económica y eficiente.
 - Evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos.

En cuanto a los dos últimos objetivos, en ocasiones no es posible alcanzarlos ya que la Institución fiscalizada, no tiene desarrollado un

sistema que, con carácter general, incorpore indicadores para cuantificar estos objetivos y permita comparar las previsiones (en términos de metas y logros distintos de los estrictamente presupuestarios) con los resultados obtenidos y con sus correspondientes costes.

Los recursos disponibles por la Sindicatura no permiten realizar auditorías integrales (financieras, de cumplimiento de la legalidad y operativas o de gestión) de la totalidad sector público local valenciano. Estas circunstancias, suponen que la Sindicatura actualmente no se plantee la emisión de una opinión global en términos de eficiencia, eficacia y economía, sino la realización de fiscalizaciones específicas sobre determinados aspectos de la actividad de las Entidades locales.

En este sentido, la Sindicatura de Comptes también dispone de medios limitados para llevar a cabo controles de carácter específico sobre la totalidad de las entidades locales sujetas a fiscalización. Por esta razón, se deben instrumentalizar otras técnicas de análisis que hagan posible suministrar información relevante a los destinatarios de la información económico-financiera pública.

Una de dichas técnicas es la realización de auditorías horizontales. Al contrario de las auditorías tradicionales de regularidad, en las que el objeto son los estados contables de una entidad, en las auditorías horizontales se analiza parcialmente un conjunto de entidades con el fin de facilitar información homogénea y específica sobre algunos aspectos más importantes del ente local, además de aportar importante información comparativa sobre determinadas áreas de interés público y permitir alcanzar un mayor número de entidades, con similar consumo de recursos.

Si bien, las auditorías de regularidad con el alcance "tradicional" continúan siendo necesarias, las auditorías horizontales permiten abarcar una proporción significativa de las entidades locales objeto de fiscalización, ofreciendo información comparativa del mismo, que puede servir de orientación tanto a los propios gestores, como a los destinatarios inmediatos de los informes de fiscalización, las Cortes Valencianas, y al conjunto de los ciudadanos.

En relación con la rendición de cuentas de las entidades locales se propone como actuaciones de mejora, la propuesta de recomendaciones individualizadas y el seguimiento de las mismas (ver gráfico núm. 7).

Propuesta de mejora de la actividad 8, recomendaciones individualizadas

En función del artículo 11 de la Ley de la Sindicatura de Comptes ya citado, la Sindicatura señalará las recomendaciones o determinadas medidas que puedan mejorar las actuaciones de gestión de las entidades locales que han rendido sus cuentas.

Las recomendaciones que se desprenden del Informe definitivo de la Cuenta General de las Entidades locales son genéricas, se repiten de un ejercicio para otro y dejan a merced de cada entidad el análisis de las causas de las debilidades evidenciadas en la gestión económico-financiera de las entidades locales que han rendido sus cuentas, lo que se traduce en notables dificultades en la adopción de las medidas correctoras necesarias que palien dichas deficiencias.

La propuesta de recomendaciones individualizadas a las más de 850 entidades locales que han rendido cuentas podría realizarse a través de la Plataforma de rendición de cuentas, teniendo en cuenta el gran potencial que presenta este instrumento para recibir, analizar y tratar el considerable volumen de información procedente de dichas entidades.

Propuesta de mejora de la actividad 9, seguimiento de las recomendaciones individualizadas

El seguimiento posterior de las recomendaciones individualizadas y de las incidencias incluidas en la fiscalización anterior, debe ser un objetivo a potenciar en los próximos ejercicios, que debe estar fundamentado en los recursos que ofrece la plataforma para evitar en el presente ejercicio el acaecimiento de incidencias similares a las de anteriores ejercicios.

Para que la rendición de cuentas constituya un objetivo prioritario para las entidades locales, por la exigencia legal y por la transparencia en la gestión y manejo de fondos públicos, aquellos que tienen la potestad deberían de tomar medidas disciplinarias más contundentes (imposición de multas coercitivas, negación de subvenciones, etc.) con aquellas Entidades Locales que incumplan con la obligación que tienen de rendir cuentas.

En relación con la elaboración de informes de fiscalizaciones específicas se proponen las actuaciones de mejora siguientes (ver gráfico núm. 8):

Propuesta de mejora de la actividad 9

En los trabajos de fiscalización se propone un mayor seguimiento de las recomendaciones. Se detallará en el informe, mediante un resumen o gráfico resumen cuál ha sido el grado de aceptación de las recomendaciones durante los últimos años y las salvedades subsanadas en el mismo periodo.

En el caso de las entidades sometidas a control interno, el seguimiento se propone que consista en la incorporación al informe de las respuestas proporcionadas por las mismas a las recomendaciones efectuadas. Sólo en el caso de aportar, además, evidencia suficiente, se elimina la reiteración de la recomendación en el informe sobre seguimiento de las recomendaciones relativo a dichas entidades. En informes de ejercicios posteriores, sería conveniente analizar, mediante las correspondientes pruebas de auditoría, durante el trabajo de campo, si las medidas adoptadas solventan efectivamente las incidencias a que se refieren las recomendaciones emitidas.

Como consecuencia de la actividad 9 se propone, por tanto, el correspondiente informe sobre el seguimiento de las recomendaciones del ejercicio o de ejercicios anteriores.

Las recomendaciones formuladas en los informes que se derivan de ambos procesos, constituyen la esencia de su trabajo ya que, se concretan desde la independencia, objetividad, experiencia y rigor profesional que debe presidir la labor de la Institución, las acciones y medidas que el ente auditado debe adoptar para corregir y mejorar las situaciones y deficiencias puestas de manifiesto en los informes de fiscalización.

También se proponen las siguientes actuaciones comunes a los dos procesos:

- Revisar los procesos a partir de la información proporcionada en el análisis de los datos aportados por las UCAs y UQS, y de los resultados de los indicadores de los procesos.
- Planificar la ejecución de los cambios.
- Comunicar los cambios: formar al personal antes de la implantación de nuevos procesos o procesos modificados.

- Realizar reuniones formales entre el departamento y el Tribunal de Cuentas, con cierta periodicidad para la puesta en común de la problemática y de las posibles soluciones.

6.6 Área de mejora en el control/supervisión

La sociedad demanda información sobre el adecuado uso de los fondos públicos en términos de eficacia, eficiencia y economía en la gestión de las entidades locales. La realización de auditorías de gestión tiene que aumentar su peso en la carga de trabajo de una institución de control externo, si se quieren alcanzar estándares de países más avanzados. En torno a un 50% puede ser una proporción razonable, lo que da idea del largo camino a recorrer, habida cuenta del escaso desarrollo de este tipo de auditorías por parte de los órganos de control externo.

Un control operativo o de gestión, permite analizar si la utilización de los recursos públicos ha permitido la consecución de los objetivos programados (grado de eficacia) y si han estado utilizados de la manera más productiva, con el menor coste posible (grado de eficiencia), es decir, haciendo efectivo el principio de economicidad y el principio de minimización de coste. Pero el análisis de la eficacia y de la eficiencia tampoco resulta fácil, sobre todo si se tiene en cuenta que resulta difícil establecer indicadores de resultados y de rentabilidad que reflejen la realidad económica teniendo en cuenta que existen costes y beneficios no monetarios.

El desarrollo de este tipo de auditorías hace necesaria la utilización de indicadores de gestión referentes al impacto económico, social y medioambiental de las políticas, la eficiencia de las organizaciones y la economía de los procesos, lo que supone una barrera infranqueable para un control externo efectivo en estos ámbitos. Estos indicadores deben ser seleccionados en consenso con los propios gestores, si se pretende que sean útiles las conclusiones y recomendaciones que se derivan de los informes de fiscalización.

Por ejemplo los indicadores de eficiencia son un tipo de indicadores de gestión que se basan en relacionar los costes utilizados y los rendimientos obtenidos, es decir, los recursos humanos, materiales y financieros disponibles, con los productos o servicios producidos. Para ello, se pueden establecer comparaciones entre los costes de los servicios y los rendimientos obtenidos o bien definir una unidad física que sea significativa (como el número de usuarios del servicio, etc), y que pueda relacionarse, simultáneamente, con las unidades económicas obtenidas. En ocasiones, resulta prácticamente imposible determinar estas unidades físicas porque el servicio no cuenta con ninguna que sea

representativa, porque son muy heterogéneas y diversas las actuaciones que realiza o porque desvirtuaría el estudio establecer un tratamiento igual para todas ellas, ya que no son agrupables a la hora de hacer un reparto de costes.

Por otro lado, el establecimiento de indicadores de gestión comparables permitiría no solo evaluar los resultados y los procesos, sino efectuar comparaciones entre entidades locales. En este sentido, sería necesario contar con criterios homogéneos definidos por el legislador o por los OCEX para establecer comparaciones con criterios de uniformidad.

El valor aislado de estos indicadores no tiene sentido por sí solo, ya que se trata de una medida absoluta que necesita ser comparada con el valor de otro ratio. Se podrán extraer conclusiones sobre la valoración de la eficiencia cuando se compare el valor de la ratio con los resultados obtenidos en períodos anteriores, para una misma entidad, o con entidades similares (Benchmarking).

Por otro lado, los indicadores han de ser de fácil interpretación y complementarse con otro tipo de información como la planificación estratégica, la fijación de objetivos, la mejora de la calidad, el análisis de las actuaciones, etc.

Dentro de la modalidad de auditoría pública que la LHPGV de 2015, denomina "auditoría de regularidad contable", consistente "en la revisión y verificación de la información y documentación contable con el objeto de comprobar su adecuación a la normativa contable y, en su caso, presupuestaria, que le sea de aplicación", se incluyen los siguientes niveles de control:

- a) Control general
- b) Control sobre áreas significativas
- c) Control formal de la rendición de cuentas

La distinción entre diferentes niveles de control también es aplicable a las fiscalizaciones de las entidades locales y de otros entes.

La fiscalización a realizar sobre los entes incluidos en el control formal consistirá, básicamente, en revisar que la presentación de las cuentas se ha realizado en tiempo y forma, que las cuentas cumplen las formalidades exigidas por la normativa aplicable, y en la lectura y análisis del informe de auditoría externa. Si en el curso de esta revisión se observara alguna incidencia que aconsejara una fiscalización de mayor profundidad, la Sindicatura de Comptes podrá ampliar los alcances previstos. Además, el Consell de la Sindicatura podrá decidir

en cualquier momento realizar procedimientos adicionales de auditoría sobre áreas concretas, o realizar una fiscalización extensa sobre cualquier entidad previamente sometida al control formal.

En los últimos años, la Sindicatura ha realizado un esfuerzo muy importante, tanto económico como humano, en la modernización de las prácticas de auditoría. Se han elaborado y actualizado una serie de directrices técnicas de fiscalización de gran importancia para alcanzar elevados estándares de calidad en el establecimiento de criterios de auditoría, en la ejecución de las fiscalizaciones y en los informes emitidos. Estas directrices han dado lugar al Manual de fiscalización actual aprobado por el Consell de la Sindicatura de Comptes.

El desarrollo de **un manual de procedimientos de fiscalización** para facilitar la gestión y el adecuado control interno, en el que se contemplan los trámites más usuales que se deben seguir tanto en los procesos de fiscalizaciones específicas, como en el proceso de rendición telemática de cuentas, de acuerdo con la normativa aplicable, la descripción de las competencias del personal y de los principales actividades administrativas y relaciones internas que componen cada uno de los citados procesos, ha provocado un gran avance en la calidad de los informes.

Un manual de procedimientos es el documento que contiene la descripción de actividades que deben seguirse en la realización de las funciones del servicio de corporaciones locales, incluyendo además los puestos que intervienen precisando su responsabilidad y participación. En él se encuentra registrada y transmitida sin distorsión la información básica referente al funcionamiento del citado servicio, facilita las labores de auditoría, la evaluación y control interno y su vigilancia, la conciencia en los empleados y en sus jefes de que el trabajo se está realizando adecuadamente o no.

Las principales funciones del manual se resumen a continuación.

- Permite conocer el funcionamiento interno por lo que respecta a descripción de tareas, ubicación, requerimientos y a los puestos responsables de su ejecución.
- Auxilian en la inducción del puesto y al adiestramiento y capacitación del personal, ya que describen de forma detallada las actividades de cada puesto.
- Sirve para el análisis o revisión de los procesos y procedimientos de un sistema o servicio.

- Interviene en la consulta de todo el personal que desee emprender tareas de simplificación de trabajo como análisis de tiempos, delegación de autoridad, etc.
- Permite establecer un sistema de información o bien modificar el ya existente para uniformar y controlar el cumplimiento de las rutinas de trabajo y evitar su alteración arbitraria.
- Determina de forma más sencilla las responsabilidades por fallos o errores.
- Facilita las labores de auditoria, evaluación del control interno y su evaluación.
- Aumenta la eficiencia de los empleados indicándoles en relación con su trabajo, quién debe hacerlo, qué hacer, para qué hacerlo, cómo hacerlo, con qué hacerlo y cuándo hacerlo.
- Ayudar a la coordinación de actividades y evitar duplicidades.
- Construye una base para el análisis posterior del trabajo y la mejora de las actividades, los procesos y los procedimientos para llevarlos a cabo.

La aplicación de las normas de calidad tanto al proceso de rendición de cuentas como al de fiscalizaciones específicas de las Entidades Locales se ha estructurado mediante la utilización de dos tipos principalmente de cuestionarios. Un cuestionario de control de calidad previo que realiza el propio equipo encargado de la fiscalización durante la fiscalización y antes de que el borrador salga para alegaciones y otro realizado por un equipo independiente a la fiscalización que se realizará posteriormente.

En realidad en el control de calidad previo a alegaciones y realizado por el propio equipo fiscalizador, existen 2 cuestionarios de calidad: el 1º a cumplimentar por el Técnico que realiza la auditoría y el 2º por el Auditor Responsable de este trabajo. Posteriormente, habrá otro cuestionario a cumplimentar por el Auditor Revisor con el que se pretende dar un valor añadido al trabajo realizado. Los dos procesos tratan de implantar acciones correctoras en los mismos con el fin de mejorar la gestión en la organización y emitir un informe adecuado.

6.6.1 Cuestionarios del Auditor Responsable

Los cuestionarios de calidad son una medida del sistema de control de calidad para el proceso de mejora continua que pretende la Sindicatura de Comptes. Además de estos controles, la Institución tradicionalmente

realizaba unos controles de supervisión de los informes con el objeto de dar mayor calidad y coherencia a todo el procedimiento.

Aprobada el 3 de marzo de 2015 por el Consejo de la Sindicatura de Comptes la guía para el control de calidad de las fiscalizaciones, tras la entrada en vigor de la NIA-ES 220 el 1 de enero de 2015, se incorporan nuevas normas de elaboración de informes en el Manual de Fiscalización de la Institución y se regulan los controles de calidad en los informes que se emitan.

Los procedimientos de control de calidad deberán abarcar aspectos como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer las oportunas consultas para tomar decisiones sobre asuntos controvertidos.

El proceso de revisión de control de calidad de los informes de fiscalización la realizará el auditor-revisor sobre las fiscalizaciones que determine el Consejo al inicio del ejercicio, atendiendo a consideraciones de tamaño, complejidad, riesgo o interés público.

El Consejo de la Institución es el responsable de introducir y mantener los procedimientos generales de control de calidad. Toma las decisiones sobre los asuntos clave y la actividad profesional. El Consejo formado por los Síndicos debe ser el promotor de esta cultura de control de calidad y hacer mantener las normas sobre la misma.

Estos cuestionarios de calidad deberán ser cumplimentados como medida de control interno antes de que el borrador de informe sea enviado para alegaciones a los cuentadantes. Se elaborarán una vez se ha realizado el trabajo de campo y preparado y discutido con los cuentadantes el borrador del informe.

Los primeros cuestionarios están dirigidos a ser cumplimentados por el Técnico responsable del trabajo de auditoría, bajo la supervisión del Auditor Responsable. Se encuentran divididos en los siguientes subapartados:

- 1.- Planificación
- 2.- Ejecución y revisión del trabajo
- 3.- Cuestiones sobre el proyecto de informe
- 4.- Cuestiones sobre el informe definitivo, que por supuesto se cumplimentarán a posteriori

El segundo cuestionario debe ser cumplimentado por el Auditor Responsable del trabajo de auditoría. El cuestionario a cumplimentar

trata no sólo de las fases preparatorias sino sobre las fases más avanzadas del informe, una vez se ha tramitado y emitido el informe definitivo, de la forma siguiente:

- 1.- Principios de ética requeridos
- 2.- Planificación
- 3.- Ejecución y revisión del trabajo
4. Proyecto de Informe
- 5.- Sobre la tramitación del Informe definitivo: Aspectos generales
- 6.- Las recomendaciones
- 7.- La revisión del control de calidad de la fiscalización
- 8.- La revisión del control de calidad del propio informe y
- 9.- Las alegaciones e informe definitivo

A los proyectos de informe que se presentan al Síndico responsable se adjuntarán los cuestionarios de calidad cumplimentados por el técnico y el auditor encargado de la fiscalización.

6.6.2 Cuestionarios del Auditor Revisor en el control de calidad de la fiscalización

En las fiscalizaciones que se requiera la revisión del control de calidad por un auditor revisor, será el auditor director del Gabinete Técnico el que lo nombrará y comprobará que en el mismo no concurren causas como los requerimientos éticos relevantes que puedan menoscabar su trabajo. No se formulará el proyecto de informe hasta que se revise el control de calidad por el auditor revisor.

Al auditor revisor designado se le concederán los permisos de solo lectura para el acceso a la documentación de la fiscalización. El auditor revisor tendrá en cuenta los riesgos significativos detectados, los juicios realizados con especial incidencia a la importancia relativa y a los riesgos significativos y el tratamiento de las incorrecciones. También analizará las consideraciones sobre las diferencias de opinión o cuestiones controvertidas, y las cuestiones que deban comunicarse al Consejo, a la Entidad o al Tribunal de Cuentas.

Al juicio profesional del auditor revisor corresponderá la extensión del trabajo. La realización de la revisión por parte del auditor revisor no reduce la responsabilidad del auditor responsable de la fiscalización.

Si hubiera discrepancias se evaluarán procurando llegar a la solución técnica más adecuada. En todo caso, el responsable último es el encargado de la fiscalización, o el Síndico que adoptará la solución más ajustada las normas del Manual de fiscalización.

El auditor revisor deberá documentar cada cuestión que plantee y pondrá de manifiesto las consideraciones u objeciones que según su criterio puedan existir.

El auditor revisor remitirá al auditor responsable el cuestionario firmado digitalmente, para que el auditor responsable lo remita, junto al proyecto de informe, al Síndico responsable del trabajo. Si hubiera discrepancias o consideraciones se añadirán como nota explicativa.

En esta segunda fase del control, el auditor revisor del trabajo deberá cumplimentar los cuestionarios, realizando una segunda comprobación de las diferentes fases del procedimiento desde la planificación, la elaboración del borrador de informe hasta su tramitación definitiva. Para tal finalidad, podrá disponer de la documentación archivada informáticamente. Este control también será archivado informáticamente junto a la documentación relativa al informe.

Referente a la mejora en el control se propone:

- a) Incidir en el enfoque de auditoría basado en el análisis de riesgos a la hora de elaborar tanto los planes anuales de actuación como la planificación detallada de las auditorías.

Puesto que no es materialmente posible con los medios actuales, realizar una auditoría de regularidad (y mucho menos al considerar las auditorías operativas) sobre el conjunto del sector público valenciano, debe ser la propia Sindicatura quien de acuerdo con su iniciativa fiscalizadora establezca los entes que serán fiscalizados cada año y el tipo de auditoría a realizar. Dada la enorme amplitud actual del sector público valenciano y la variedad de tipos de fiscalizaciones a realizar, resulta evidente que cada año debe de hacerse un ejercicio profundo de reflexión para determinar qué entidades se van a fiscalizar, qué tipo de auditoría y con qué alcances se van a examinar.

- b) Centrar los esfuerzos en la fiscalización de aquellas entidades locales que tengan mayor significación (cuantitativa y cualitativa), complejidad o riesgo de auditoría.

Este enfoque metodológico basado en el análisis de riesgos, permitirá asignar más eficientemente los recursos sobre aquellas

entidades o áreas más susceptibles de contener algún tipo de incidencia significativa y reducir o eliminar trabajo sobre aquellas áreas en las que las probabilidades de que existan incidencias significativas son reducidas. Ello redundará en una mayor eficiencia de las fiscalizaciones específicas.

- c) La realización de auditorías de los sistemas de información como parte de las fiscalizaciones, especialmente de aquellas entidades de mayor tamaño, constituye un aspecto absolutamente ineludible para emitir informes de calidad y con las máximas garantías técnicas.

El volumen de transacciones que tienen lugar actualmente en el conjunto de la Generalitat puede cifrarse en varios millones. La utilización de múltiples aplicaciones informáticas en la gestión administrativa está provocando que las pistas de auditoría (firmas, documentos contables, autorizaciones) en el soporte tradicional de papel estén desapareciendo, siendo sustituidas por evidencias electrónicas. La Administración electrónica es un concepto y una realidad cada vez más extendida que transforma también la fiscalización a realizar.

En relación con la supervisión, se propone:

- a) Determinar los criterios de selección de las entidades que se sometan a un control de calidad por un auditor revisor.
- b) Dar publicidad y transparencia a los criterios de selección.
- c) Precisar los auditores revisores encargados de realizarlos. Cuanto mayor sea la publicidad de los criterios utilizados para realizar los controles de calidad a los trabajos por parte de un equipo revisor, mayor valor tendrá la revisión dentro y fuera de la Institución.

De la misma forma, que al darse publicidad a principios del ejercicio se intentará que los trabajos sean equivalentes y se equiparen en tiempos y plazos entre los equipos y no ser desproporcionados teniendo en cuenta el personal de que disponga cada equipo.

- d) Establecer unos plazos concretos para la tramitación de los cuestionarios de supervisión por los equipos revisores, para así no alargar en exceso los plazos ya ajustados del auditor responsable de la remisión al Síndico encargado del proyecto de informe.
- e) Fijar un protocolo del proceso de este control de calidad, con los requerimientos que se estimen oportunos.

7. CONCLUSIONES Y VALORACIÓN FINAL

7.1 Conclusiones

La ausencia de competencia se considera una de las causas fundamentales de las deficiencias de los servicios y comportamientos públicos. En consecuencia, la introducción de los mecanismos de mercado constituye una preocupación central en el marco de la nueva gestión pública.

La aproximación al concepto de calidad total en el ámbito de la gestión pública ha de tener en cuenta por un lado la orientación hacia el cliente y cuánto puede, debe o está dispuesto a pagar por unos servicios; y por otro lado que las Instituciones deben desarrollar la actividad que se les ha encomendado con la máxima eficacia, eficiencia y economía.

La evaluación de la calidad de los servicios ofertados por la Administración se ha convertido en un elemento esencial de la buena gestión de cualquier Institución. Dicha evaluación debe estar presente en todos los niveles de la gestión pública: evaluación de políticas, funcionamiento de sistemas, desempeño de los responsables, impacto de las medidas en los ciudadanos, eficiencia en el empleo de los recursos, etc. Para ello hay que acudir a cuantificaciones, financieras o no, de magnitudes que puedan ser representativas de aquellos aspectos que se pretenden evaluar.

La aplicación de las Normas de calidad ISSAI-ES-40 en la Sindicatura de Comptes, en concreto dentro del ámbito de las fiscalizaciones de las entidades locales, ha identificado las más relevantes debilidades y amenazas en la Institución, y como consecuencia, han sido propuestas las **principales áreas de mejora** conducentes a transformar los puntos débiles y amenazas en sus correspondientes fortalezas y oportunidades.

A la vista de nuestro análisis han surgido un número notable de áreas de mejora, algunas de las cuales para ser abordadas exigirían una decisión de los máximos responsables de la propia Institución o incluso de otros órganos superiores de la Administración, junto con otras que sólo necesitan soluciones específicas que están en manos de los directivos y de los principales niveles operativos de la organización.

En consecuencia, se han definido los criterios para determinar las áreas de mejora críticas, es decir aquellas que resultan cruciales para la organización y sobre las que se pueden acometer los planes de mejora que produzcan un cambio positivo y esperado y que conducirán a la corrección de los elementos negativos más relevantes, así como aquellas otras que, sin tener un carácter relevante, permitan la obtención de

rápidos resultados con esfuerzo mínimo. Estas últimas producen automáticamente pequeños logros que hacen ver de modo fácil las ventajas del ejercicio de autoevaluación, motivando a continuar con las mejoras de mayor calado.

En su conjunto, la determinación de áreas de mejora críticas comporta un ejercicio de establecimiento de prioridades de actuación, teniendo en cuenta el servicio de auditoría que presta la Institución.

7.2 Principales áreas de mejora e indicadores

Las principales áreas de mejora que se desprenden del presente trabajo se detallan a continuación:

- a) Propuesta de un cuestionario de requerimientos éticos relevantes.
- b) Fomento y mejora del sistema de Control de Calidad de los informes.
- c) Perfeccionamiento, publicidad y transparencia del procedimiento del control de calidad de los informes.
- d) **Recomendaciones individualizadas** y elaboración de las correspondientes **fichas de control y seguimiento** de las mismas a todas las entidades locales que han rendido cuentas de manera reglamentaria en tiempo y forma.
- e) Mejorar ejercicio tras ejercicio, el índice de rendición de cuentas en las entidades locales sujetas a dicha obligación.
- f) Implantación de la **Unidad de Consulta y Asesoramiento**
- g) Implantación de la **Unidad de Quejas y Sugerencias**.
- h) Perfeccionamiento del **Plan de Formación de la Sindicatura de Comptes**.
- i) Fomento de las auditorías horizontales y de gestión en las entidades **locales**.
- j) Instaurar, sistematizar y gestionar un sistema de grupos de trabajo, verticales (GTV), horizontales (GTH) y entrevistas individuales (EIP).
- k) Implantación del Buzón del Ciudadano en la página web.
- l) Fomento de la **colaboración y cooperación entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo**.

- m) Fomento de los **Convenios de colaboración entre la Sindicatura y las Diputaciones Provinciales**.
- n) Seguimiento del **grado de adecuación del gasto** del Programa Anual de Actuación a la consecución de los objetivos y la misión.
- o) Actualización y seguimiento del **Plan de prevención de Riesgos Laborales**.
- p) Utilización generalizada de las **Tecnologías de la Información y la Comunicación** y actualización en las últimas innovaciones en todas las actividades de los procesos de fiscalización.
- q) Incremento de la **asistencia técnica especializada** a los equipos de fiscalización y usuarios principales (Entidades Locales).
- r) Seguir perfeccionando las medidas de **seguridad informática y protección de datos**.
- s) Mejorar el **enfoque de auditoría basado en análisis de riesgo**.
- t) Realización de mayor porcentaje de **auditorías de sistemas de información**.
- u) Actualización constante del **Manual de Fiscalización**.

El acortamiento del procedimiento de aprobación de la Cuenta general en las Entidades Locales, la reducción de la cantidad de estados y datos solicitados y la adopción de medidas disciplinarias a las entidades locales que rinden cuentas de manera reglamentaria en tiempo y forma, no se han considerado propiamente áreas de mejora, sino más bien oportunidades de mejora, ya que su implantación queda fuera del ámbito competencial de la Sindicatura de Comptes y, por tanto, fuera del alcance de ésta.

Los principales indicadores a proponer son los siguientes:

- Número de entidades locales que han rendido cuentas / Número de entidades locales con obligación de rendir cuentas.
- Número de entidades locales fiscalizadas / Número de entidades locales con obligación de rendir cuentas.
- Número total de fiscalizaciones (regularidad, operativas y horizontales) en un ejercicio / Número de entidades locales con obligación de rendir cuentas.

- Número de fiscalizaciones operativas y horizontales en un ejercicio / Número total de fiscalizaciones (regularidad, operativas y horizontales).
- Número de recomendaciones formuladas en un ejercicio / Número total de fiscalizaciones (regularidad, operativas y horizontales).
- Número de recomendaciones implementadas / número de recomendaciones formuladas.
- Número de recomendaciones de informes del ejercicio anterior aplicadas por la entidad auditada durante este ejercicio.

7.3 Plan de mejora

Una vez establecidas las áreas de mejora prioritarias, hay que traducirlas en un **Plan de Mejora de la Sindicatura de Comptes**. En este sentido, se han diseñado las siguientes fichas de acciones de mejora críticas con los siguientes aspectos:

- Los objetivos a conseguir.
- Las actividades a desarrollar.
- Las personas responsables y los recursos que han de ser movilizados.
- El calendario de realización.
- Los indicadores de control.
- Seguimiento y periodicidad de la acción

A continuación, se describen los principales aspectos asociados a cada una de las diez primeras acciones de mejora críticas.

1ª Propuesta de un cuestionario de requerimientos éticos relevantes.

Objetivos a conseguir

Cumplir las normas de las ISSAI-ES al plasmar en un cuestionario los requerimientos éticos relevantes.

Dar mayor transparencia a la labor que realizan los empleados públicos y cuantos sean contratados externamente por la Institución para ayudar en sus funciones.

Actividades a desarrollar

Cumplimentar dicho cuestionario cada vez que se realice una auditoría.

Calendario de realización

Corto plazo (menos de 1 año)

Personal y recursos necesarios

Las personas implicadas son todos y cada uno de los componentes de los dos equipos de fiscalización que, en sus respectivos ámbitos de responsabilidad, cumplen alguna función derivada del desarrollo de los procesos de fiscalización, bajo la supervisión de los auditores de los equipos. Así como el personal externo que realice algún trabajo de ayuda en las funciones de fiscalización para la Institución.

Indicadores de control

Número de cuestionarios cumplimentados/Número de entidades fiscalizadas => 1

Periodicidad

Se cumplimentará siempre que se realice una fiscalización.

2ª y 3ª Fomento y mejora del procedimiento del sistema de control de calidad de los informes. Perfeccionamiento, publicidad y transparencia del mismo.

Objetivos a conseguir

Establecer un sistema de control de calidad en todos los ámbitos y actividades de la actividad fiscalizadora encaminado a la realización de auditorías y emisión de informes de la máxima calidad.

Cumplir las normas incluidas en las ISSAI-ES estableciendo un procedimiento riguroso y claro de control de calidad de los informes.

Dar publicidad y transparencia en la elección y asignación de los trabajos de revisión del control de calidad de los informes.

Actividades a desarrollar

El sistema interno de control de calidad se llevará a cabo de acuerdo con la norma de calidad ISSAI-ES-40.

El control interno de calidad debe incluir los siguientes temas de comprobación en cada trabajo de auditoría:

- La calidad de la evidencia obtenida de los papeles de trabajo de la auditoría como base para evaluar la calidad de la labor de auditoría.
- El cumplimiento de las normas de auditoría.
- El cumplimiento de los principios y normas deontológicas, incluidas las normas de independencia.
- Informes de auditoría.
- Formato adecuado y tipo de opinión.
- Concordancia de los estados financieros con el marco de información financiera que figura en el informe de auditoría.

El control de calidad deberá ser objeto de un informe final con las principales conclusiones del mismo.

Las recomendaciones surgidas de dicho control de calidad serán seguidas por los auditores de los equipos de fiscalización.

Personal y recursos necesarios

Un auditor que no pertenezca al departamento de fiscalizaciones de entidades locales y este integrado en el Gabinete Técnico de la Sindicatura de Comptes (GTS), deberá ser el encargado y responsable de realizar las auditorías de control de calidad.

Las personas implicadas son todos y cada uno de los componentes de los equipos de fiscalización que en sus respectivos ámbitos de responsabilidad cumplan alguna función derivada del desarrollo de los procesos de fiscalización, bajo la supervisión de los auditores de los equipos.

Calendario de realización

En el corto plazo de un año.

Indicadores de control

Número de disconformidades detectadas en cada entidad controlada.

Número de entidades controladas/ Número de entidades fiscalizadas

Periodicidad de la acción y seguimiento

Se realizará al menos cada tres años por imperativo legal.

4ª Recomendaciones individualizadas (en la rendición de cuentas de las EELL)

Objetivos a conseguir

La propuesta de recomendaciones individualizadas a las entidades que han rendido cuentas y efectuar su seguimiento periódico individual, con la finalidad de mejorar su grado de implantación.

Actividades a desarrollar

Sistematizar la formulación y el seguimiento de las recomendaciones mediante la creación de la "Unidad de formulación y el seguimiento de las recomendaciones", la cual podría estar integrada en el nuevo sistema telemático de rendición de cuentas, (plataforma /aplicación informática).

Las fichas de control y seguimiento individual de cada una de ellas debería contemplar, al menos, los siguientes aspectos:

- Descripción de la recomendación
- Prioridad que pueda tener
- Fecha de la primera formulación de la recomendación
- Fechas de posteriores formulaciones de la recomendación (caso de no ser implantada)
- Grado de dificultad en su adopción
- Coste derivado de su implantación
- Beneficio obtenido de su implantación
- Nivel de desarrollo en que se encuentra la recomendación
- Razones por las que no se ha llevado a la práctica
- Fecha de implantación de la recomendación

- Organismo encargado de su implantación

Los resultados de esta acción de mejora se reflejarán en el Informe final sobre el seguimiento de las recomendaciones, así como el grado de implantación de las formuladas en los ejercicios anteriores.

Personal y recursos necesarios

Adicionalmente al actual personal existente, la acción de mejora requeriría un auditor-jefe de equipo, tres técnicos de auditoría y cinco ayudantes de auditoría.

Calendario de realización

En el largo plazo de diez años

Indicadores de control

Número de recomendaciones derivadas de los Informes de la Cuenta General de las Corporaciones Locales del ejercicio anterior aplicadas por las entidades auditadas durante este ejercicio.

Periodicidad de la acción y seguimiento

- La periodicidad y el seguimiento serán anuales

5º Mejorar la rendición de cuentas de las Entidades Locales

Objetivos a conseguir

Que la totalidad de las entidades locales con obligación reglamentaria de rendir cuentas cumplan con dicho precepto.

Actividades a desarrollar

- Fomento e intensificación de las relaciones con las Diputaciones Provinciales a través de convenios que tengan por finalidad facilitar la rendición de cuentas de las entidades locales menores de 5.000 habitantes, las cuales presentan el mayor índice de no rendición de cuentas.
- La puesta en marcha de la unidad de consultas y asesoramiento y la de quejas y sugerencias, de manera indirecta facilitarán la rendición de cuentas de las entidades locales.
- Se elaborará un informe final sobre las entidades locales que no han cumplido con la obligación en su caso de rendir cuentas en tiempo y forma a la Sindicatura de Comptes. En este Informe se analizarán las posibles causas de la no

rendición y se establecerán las medidas que palien dicha situación.

Personal y recursos necesarios

Estará compuesto por dos responsables (que serán dos técnicos de auditoría) y un equipo de apoyo (dos ayudantes de auditoría) que se ocuparán de la correcta ejecución de las funciones de la unidad.

Calendario de realización

En el largo plazo de diez años.

Indicadores de control

Número de entidades locales que han rendido cuentas / Número de entidades locales con obligación de rendir cuentas.

Periodicidad de la acción y seguimiento

La Ley establece que la obligación de rendir cuentas es anual. Con esta misma periodicidad se confeccionará un informe sobre el seguimiento de las entidades que no han rendido cuentas. En él se analizará la efectividad de las medidas propuestas en el ejercicio anterior conducentes a mejorar el porcentaje o índice de rendición.

6ª Implantación de la Unidad de Consulta y Asesoramiento

Objetivos a conseguir

Facilitar las actuaciones de los cuentadantes para resolver incidencias contables, informáticas o de asesoramiento. Con ello, se pretende en definitiva, aumentar la eficacia y confianza en la resolución de los conflictos a las entidades locales.

Actividades a desarrollar

Implantar un sistema de gestión, la Unidad de Consulta y Asesoramiento (UCA), dentro del entorno de la plataforma/aplicación informática.

Para aprovechar todo el potencial de mejora que esta unidad pueda generar, es necesario disponer de un *sistema para su gestión*, que a continuación se detalla:

- Las consultas se presentarán, bien telemáticamente a través de la plataforma/aplicación informática en cuyo caso deberán

estar suscritas con la firma electrónica del interesado; o telefónicamente, previa grabación de la conversación.

- Recibida la pregunta o consulta, la unidad informará al interesado de manera inmediata o en el plazo de 24 horas, dependiendo de la complejidad de la pregunta.
- Las preguntas se tipificarán según materias (contable, legal o informática) y contenidos. Se formularán respuestas uniformes para las mismas materias y similares contenidos. Con este acervo de consultas/preguntas se elaborará un manual de consultas/respuestas tipo, que se incluirá en el entorno de la plataforma/aplicación informática y podrá ser consultado por cualquier persona con acceso a dicha plataforma.
- En cuanto al seguimiento de este servicio, la UCA elaborará un informe, en el mes de enero de cada año, que contenga los aspectos más importantes relativos a la gestión de consultas del ejercicio anterior, estructurado en correspondencia con la codificación adoptada. Dicho informe estadístico deberá contener como mínimo los siguientes aspectos:
 - Cumplimiento de los plazos de contestación.
 - Impacto de las consultas resueltas en un ejercicio sobre las consultas formulas.

Personal y recursos necesarios

La UCA estará compuesta por dos responsables (que serán dos técnicos de auditoría) y un equipo de apoyo (dos ayudantes de auditoría) que se ocuparán de la correcta ejecución de las funciones de la unidad.

Calendario de realización

En el corto plazo de un año.

Indicadores de control

Número de consultas formuladas en un ejercicio / Número de entidades locales

Número de consultas resueltas en un ejercicio / Número de consultas formuladas

Periodicidad de la acción y seguimiento

Cada vez que se lleve a cabo un proceso de fiscalización.

7ª Implantación Unidad de Quejas y Sugerencias

Objetivos a conseguir

Conocer la opinión tanto de los clientes principales o responsables de las entidades locales como aquella de los clientes finales o ciudadanos.

Actividades a desarrollar

Establecer una Unidad de Quejas y Sugerencias (UQS).

Para aprovechar toda la información y todo el potencial de mejora que las quejas o sugerencias ponen a nuestra disposición, es imprescindible contar con un sistema para su gestión.

Las quejas y sugerencias se presentarán mediante la cumplimentación de un formulario a través de la plataforma/aplicación informática y deberán estar suscritas con la firma electrónica del interesado.

Recibida la queja y sugerencia, la unidad informará al interesado de las actuaciones realizadas en el plazo de 20 días hábiles. El transcurso de dicho plazo se podrá suspender en el caso de que deba requerirse al interesado para que, en un plazo de 10 días hábiles, formule las aclaraciones necesarias para la correcta tramitación de la queja o sugerencia.

En cuanto al seguimiento de la actividad, la UQS elaborará un informe en el mes de enero de cada año, que contenga los aspectos más importantes relativos a la gestión de quejas y sugerencias del ejercicio anterior, estructurado en correspondencia con la codificación adoptada. Dicho informe estadístico deberá contener como mínimo los siguientes aspectos:

- * Número de quejas y sugerencias recibidas a lo largo del año.
- * Causas de las quejas y sugerencias, y tiempo en el que se concentran quejas y sugerencias (calendario y horario).
- * Impacto de las quejas sobre el servicio (porcentaje de quejas sobre el total de actos administrativos).
- * Cumplimiento de los plazos de contestación.

- * Impacto económico de las quejas y sugerencias.
- * Relación entre las quejas y sugerencias y el nivel de satisfacción de los ciudadanos con los servicios.
- * Copias de los formularios cumplimentados y de las contestaciones y medidas adoptadas en todas las quejas y sugerencias. En caso de que varias quejas o sugerencias hayan dado motivo a cambios en el funcionamiento administrativo del órgano u organismo implicado, se reflejará y se hará referencia a las quejas y sugerencias que motivaron dicho cambio.

Personal y recursos necesarios

La UQS estará compuesta por un responsable (que será un técnico de auditoría) y un equipo de apoyo (dos ayudantes de auditoría) que se ocuparán de la correcta ejecución de las funciones de la unidad.

Calendario de realización

En el corto plazo de un año.

Indicadores de control

- Número de quejas formuladas / Número de entidades locales
- Número de quejas solucionadas / Número de quejas formuladas
- Número de sugerencias formuladas / Número de entidades locales
- Número de sugerencias implantadas/ Número de sugerencias formuladas

Periodicidad de la acción y seguimiento

Cada vez que se lleve a cabo un proceso de fiscalización

8ª Perfeccionamiento Plan de formación

Objetivos a conseguir

La mejora del actual Plan de Formación de la Sindicatura de Comptes presenta como objetivo fundamental contribuir a la consecución de los objetivos globales de la organización, además de ser un mecanismo de motivación para el personal, que permita el desempeño eficaz y el desarrollo personal/profesional de su personal.

Actividades a desarrollar

El Plan de formación debería contemplar tres actuaciones fundamentales:

- Necesidades de los puestos de trabajo: la formación necesaria para ocupar los puestos de trabajo de una manera eficaz y eficiente.
- Necesidades del personal: como diferencial entre las necesidades de los puestos de trabajo y la formación que poseen las personas concretas que han de ocupar ese puesto, lo que permitirá establecer el contenido de la acción formativa y su planificación temporal, con la finalidad de alcanzar los objetivos de la misma.
- Seguimiento del plan de formación: el establecimiento de mecanismos de seguimiento que permitan evaluar la eficacia de la formación impartida y sus efectos a corto y largo plazo es clave para identificar los efectos reales que el plan de formación ha tenido en la Institución y determinar los beneficios que aporta para el logro de los objetivos generales de ésta.

Para establecer el sistema de medición y seguimiento de la formación hemos de plantear y decidir sobre las siguientes cuestiones:

Personal y recursos implicados

La Secretaría General

Calendario de realización

En el corto plazo de un año

Indicadores de control

Número total de cursos y seminarios realizados en un ejercicio en el conjunto de los dos equipos de auditoría / Personal de ambos equipos.

Periodicidad de la acción y seguimiento

La periodicidad será anual.

9ª Fomento de auditorías horizontales y de gestión

Objetivos a conseguir

Desarrollar por parte de los entes locales un sistema de información económico-financiero de gestión y eficaz que sea asequible para el ciudadano, que pueda ser entendido por cualquier persona medianamente informada, y que sea refrendado por los correspondientes controles, a fin de dar fiabilidad no tan sólo a las cuentas, sino también a la gestión y al cumplimiento de objetivos.

Actividades a desarrollar

La realización de auditorías operativas o de gestión que permitan analizar si la utilización de los recursos públicos ha logrado la consecución de los objetivos programados y si han sido aplicados de la manera más productiva, con el menor coste posible.

El desarrollo de este tipo de auditorías hace necesaria la implementación de indicadores de gestión referentes al impacto económico, social y medioambiental de las políticas, la eficiencia de las organizaciones y la economía de los procesos.

Personal y recursos necesarios

El mismo personal y recursos con que se llevan a cabo las auditorías financieras y de cumplimiento de la legalidad, ya que la estrategia a desarrollar consiste en fomentar las auditorías integrales en detrimento de las primeras.

Calendario de realización

En el largo plazo de diez años.

Indicadores de control

Evolución a largo plazo del número de visitas o entradas al Informe de la Cuenta General de las Entidades Locales e Informes definitivos de fiscalización de las Entidades locales dentro de la web de la Sindicatura de Comptes.

Periodicidad de la acción y seguimiento

Anualmente se propondrán un mayor número de auditorías de gestión hasta alcanzar al número de auditorías financieras y de cumplimiento de la legalidad.

10º Grupos de Trabajo horizontales (GTH), verticales (GTV) y entrevistas individuales (EIP)

Objetivos a conseguir:

- Que la misión y visión de la Institución en el ámbito de actuación de las entidades locales, fluya de manera vertical, directa y presencial por todos los miembros del equipo (GTV).
- Intercambiar de manera horizontal conocimientos teóricos, experiencias y casuística, impresiones, ideas y sugerencias que se producen en el desempeño del trabajo diario (GTH).
- Mejorar la comunicación interna dentro del equipo de trabajo, canalizando la demanda y oferta de información del personal sobre los aspectos relacionados con su trabajo, intereses, necesidades, inquietudes, sugerencias, etc. (EIP).

Actividades a desarrollar

Instaurar, sistematizar y gestionar sistemas de grupos de trabajo, verticales (GVT), horizontales (GTH) y entrevistas individuales (EIP).

Personal y recursos necesarios

El **GTV**, estaría integrado por todo el personal perteneciente a los dos equipos de auditoría y un Síndic de Comptes, quien convoca el grupo, elabora las fichas y redacta el informe del correspondiente grupo.

Los tres **GTH**, estarían compuestos por el personal perteneciente a los dos equipos de auditoría pero agrupados en los tres niveles técnicos (auditores-jefes, técnicos, ayudantes y administrativos). Serían convocados por los auditores-jefes de equipo, quienes elaboran las fichas y redactan el informe de los respectivos grupos.

Las **EIP** afectarían al personal perteneciente a los dos equipos de auditoría, aunque de manera individual. Los convocarían los auditores-jefes de equipo, que elaborarían los cuestionarios y redactarían el informe de las respectivas entrevistas.

Calendario de realización (para los tres sistemas)

En el corto plazo de un año.

Indicadores de control (para los tres sistemas)

- Número de propuestas de mejora en un ejercicio / total personal
- Número de mejoras aplicadas en un ejercicio / número de propuestas de mejora

Periodicidad de la acción y seguimiento (para los tres sistemas)

Semestral.

7.4 Valoración final

Al objeto de que las entidades locales rindan sus cuentas de la manera reglamentaria en tiempo y forma, sería fundamental la adopción de una serie de medidas: disciplinarias, restrictivas respecto a las subvenciones a recibir, la imposibilidad de utilizar la financiación del plan de pago a proveedores u otras sancionadoras. Dichas medidas deberían ser aprobadas por diferentes estamentos políticos y legislativos, ya que la Sindicatura de Comptes carece de la potestad necesaria para emitir las e implantarlas.

Otro punto importante para la fiscalización de las entidades locales sería la reducción del plazo de aprobación de la Cuenta General en las mismas, junto a la disminución del número estados y de datos a rendir a la Sindicatura de Comptes. Ello contribuiría a que la diferencia entre la fecha de emisión de los informes y las cuentas anuales fiscalizadas se redujera en gran medida, lo que implicaría mayor inmediatez en la toma de decisiones a adoptar consecuencia de los mismos.

Del trabajo realizado se desprenden como actuaciones de mejora la propuesta de un cuestionario ético, el fomento y mejora del sistema de control de calidad, el perfeccionamiento y transparencia en los procesos de control de calidad de los informes, la mejora del índice de rendición de cuentas de las entidades locales año tras año, la implementación de unidades de consulta y asesoramiento y de quejas y sugerencias y el buzón del ciudadano.

Otras medidas de igual importancia serían perfeccionar el plan de formación del personal de la Institución, la continua actualización del Manual de fiscalización, mejorar las medidas de protección en la seguridad informática y de datos, así como sistematizar los GTH, GTV e EIP y realizar colaboraciones más frecuentes con el Tribunal de Cuentas, los demás OCEX y las diputaciones provinciales.

Uno de los indicadores que mide la eficacia de la Sindicatura de Comptes sin duda sería, según el trabajo realizado, aquél que nos permitiera medir el grado de implantación de las recomendaciones por parte de las entidades públicas auditadas. Por ello, la Sindicatura de Comptes deberá ofrecer en sus memorias esta información como medio para evaluar la eficacia de su trabajo, dado que en la transformación y mejora del sector público radica el fundamento último y la razón de ser de esta Institución.

Otros indicadores podrían ser el número de visitas realizadas a la web de la Sindicatura de Comptes, el número de descargas de los Informes colgados en la web, así como el número de referencias en los medios de comunicación a los informes que la Institución emite.

Sería asimismo deseable que la Sindicatura, además de ofrecer al gestor ideas y sugerencias sobre cómo mejorar la gestión pública, presentara también información sobre la estimación de los costes que para las entidades fiscalizadas acarrearía la puesta en práctica de las recomendaciones que se formulan en los informes, junto con los beneficios estimados derivados de dicha implementación.

Por último, resaltar que si las instituciones públicas ponen en práctica las recomendaciones formuladas por la Sindicatura de Comptes, ésta conseguiría su objetivo final, mejorar el sector público y ser más eficaz. Por el contrario, la no implantación de aquellas pondría de relieve la ineficacia de la labor que la Sindicatura de Comptes realiza.

BIBLIOGRAFIA

Textos

- ❖ BARTOLOMÉ CENZANO, J. C. DE (2002): *La Comunidad Valenciana: derecho autonómico e instituciones políticas*. Valencia. Editorial Tirant lo Blanch.
- ❖ CRUZ MUNDET, J. R. (2006): *Información y documentación administrativa*. Madrid. Editorial Tecnos, D.L.
- ❖ RAMIÓ, C. (2002): *Teoría de la Organización y Administración Pública*, Madrid. Editorial Tecnos,
- ❖ RIVERA VILAS, L. M. (2004): *Marketing para las administraciones públicas*. Valencia. Editorial Universitat Politècnica de Valencia.
- ❖ PINTO MOLINA, M., GÓMEZ CAMARERO, C. (2004): *La ciberadministración española en la sociedad de la información: retos y perspectivas*. Gijón. Ediciones Trea.
- ❖ POLO GARRIDO, F., MARTÍN YESTE, A. M. (2008): *Introducción a la auditoría del Sector Público*. Valencia. Editorial Universitat Politècnica de Valencia.

Artículos

CABALEIRO CASAL, ROBERTO, BUCH GÓMEZ, ENRIQUE J. (2002): *Las alternativas nacionales de control externo sobre las entidades locales europeas. Ventajas e inconvenientes*. Auditoría Pública, nº 26 p.p 14-27.

CARBONELL VILA, TOMÁS, BACHILLER RIVERA, MARI PAU (2000): *Medir la eficiencia: una experiencia práctica y global en una administración provincial*. Auditoría Pública, nº 20. p.p.27-33.

MARTÍN CASTILLA, JUAN IGNACIO (2005): *La administración inteligente: un modelo de administración pública orientada al servicio del ciudadano*. Auditoría Pública, nº 36. p.p.47-60.

MERINO ESTRADA, VALENTÍN. (06/06/2014). *Jornada sobre la Ley de racionalización y sostenibilidad de la administración local*. Palma de Mallorca.

URL:
http://www.conselldemallorca.net/media/36825/Doc_Valentin_Merino.pdf

MONTESINOS JULVE, VICENTE (1999): *Nuevos retos para la fiscalización de las entidades públicas*. Auditoría Pública, nº 18. p.p. 16-23.

ORDOKI URDAZI, LUÍS (2001): *La puesta en práctica de las recomendaciones de los OCEX. Reflexiones sobre cómo mejorar este aspecto esencial para la eficacia de las instituciones de control externo.* Auditoría Pública, nº 23. p.p. 7-12.

RUIZ DEL MOLINO, JOSÉ ANDRÉS (2008): *Visión crítica de la regulación de la cuenta general de las entidades locales y de otras cuestiones.* Auditoría Pública, nº 45. p.p. 29-40.

Ponencias:

BROTONS SEMPERE, M^a JOSÉ (28/10/2008): *Análisis de la rendición de las cuentas generales del ejercicio 2006 (II).* Curso sobre la Contabilidad local: Rendición de cuentas y práctica contable. Colegio de Secretarios, Interventores y Tesoreros de la Administración Local de Castellón.

RUIZ DEL MOLINO, JOSÉ ANDRÉS (28/10/2008): *Análisis de la rendición de las cuentas generales del ejercicio 2006 (I).* Curso sobre la Contabilidad local: Rendición de cuentas y práctica contable. Colegio de Secretarios, Interventores y Tesoreros de la Administración Local de Castellón.

PÉREZ LEMA, JOSÉ MANUEL. (Oviedo, 18 y 19 de junio de 2015): *La Transparencia y los Órganos de Control Externo. ¿Se está perdiendo la oportunidad de dotar de mayores competencias a los OCEX y de utilizar de manera más eficiente los recursos públicos?.* Audiencia de Cuentas de Canarias. URL: http://www.sindicatur.org/encuentros/wp-content/uploads/2015/06/G1_Ponencia6.pdf

Recursos Internet: Páginas web:

Sindicatura de Comptes (2015), consultada el 25 de septiembre y 5 de noviembre de 2015. En <http://www.sindicom.gva.es>

Generalitat Valenciana (2015), consultada 23, 24 y 25 de septiembre de 2015. En <http://www.gva.es>

Ministerio de Administraciones Públicas (2015), consultada el 30 de septiembre de 2015. En <http://www.csi.map.es>

Tribunal de Cuentas (2015). Consultada el 27 y 28 de octubre y el 6 de noviembre de 2015 URL. <http://www.tcu.es>; <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/transparencia/> <http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/pdf/Programa-Fiscalizaciones-TCU-2015.pdf>

Intervención General de la Administración del Estado. (2015). Consultada el 27 y 28 de octubre y 5 de noviembre de 2015. URL: www.igae.pap.meh.es; <http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/ClnControlGastoPublico/Documents/13%2011%2011%20NTIAC%20APROBADA%20con%20resoluci%C3%B3n.pdf>

Portal administración electrónica. Consultada el 3 de noviembre de 2015. URL:

http://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_Biblioteca/pae_PlanesEstrategicos/pae_PE_ambito_Autonomico/pae_PE_CCAA_Comunitat-Valenciana.html#.VYuqV_ntmko

ABC.es (2015). *La ruta hacia la modernización de la administración pública*. Consultada el 3 de septiembre de 2015. URL: <http://www.abc.es/local-comunidad-valenciana/20140305/abci-ruta-hacia-modernizacion-administracion-201403051327.html>

Agencia de evaluación y de calidad (Ministerio de Hacienda y administraciones públicas) <http://www.aeval.es/es/index.html>

Disposiciones normativas

- ❖ Constitución Española de 1978.
- ❖ Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.
- ❖ Ley Orgánica de Regulación del Tratamiento Automatizado de Datos de carácter personal, de 1992 (LORTAD).
- ❖ Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- ❖ Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, de Reforma de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana
- ❖ Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y sus modificaciones posteriores. .
- ❖ Ley de Régimen Local, de 24 de Junio de 1955.
- ❖ Ley 40/1981, de 28 de Octubre, sobre Régimen Jurídico Local.
- ❖ Ley 7/1985, de 2 abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.
- ❖ Ley de la Generalitat Valenciana 6/1985, de 11 de mayo.
- ❖ Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu).

- ❖ Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.
- ❖ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- ❖ La Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria.
- ❖ Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- ❖ Ley 8/2010, de 23 de junio, de la Generalitat, de régimen Local de la Comunidad Valenciana, así como la Ley 8/2011, de 1 de abril, de Modificación de los artículos 86.3 y 104.2 de la Ley 8/2010.
- ❖ Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013.
- ❖ Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.
- ❖ Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (modifica el artículo 199 de la Ley 8/2010).
- ❖ Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.
- ❖ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).
- ❖ Real Decreto-Ley 11/1979, de 20 de Julio, sobre Medidas Urgentes de Financiación de las Corporaciones Locales.
- ❖ Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de Enero, sobre Régimen Jurídico Local.
- ❖ Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, dedicado a los presupuestos de las entidades locales.
- ❖ Real Decreto 772/1999, de 7 de mayo, regulador, del régimen de oficinas de registro.
- ❖ Real Decreto 209/2003, de 21 de febrero, que introdujo un capítulo sobre los registros telemáticos.

- ❖ Recomendación de la Comisión Europea de 15 de noviembre de 2000, sobre control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: Requisitos mínimos (DOCE de 31/03/2001).
- ❖ Orden de 14 de Noviembre de 1979, Estructura Presupuestaria de las Corporaciones Locales.
- ❖ Órdenes de 17 de julio de 1990, del Ministerio de Economía y Hacienda, la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local y la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes.
- ❖ Orden PRE/1551/2003, de 10 de junio, que establece los requisitos de autenticidad, integridad, disponibilidad y confidencialidad de los dispositivos y aplicaciones de registro y notificación.
- ❖ Orden EHA/4040/2004, 23 de noviembre, Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local.
- ❖ Orden EHA/4041/2004, 23 de noviembre, Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local.
- ❖ Orden EHA/4042/2004, 23 de noviembre, Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local.
- ❖ Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local y se deroga la EHA/4041/2004, de 23 de noviembre.
- ❖ Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifican las Instrucciones del modelo básico y simplificado de contabilidad local, aprobada por Ordenes EHA/4040/2004 y EHA/4042/2004, de 23 de noviembre.
- ❖ Resolución de 28 de julio de 2006, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).
- ❖ Resolución de 30 de marzo de 2007, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, se hace público el Acuerdo de la Comisión de Gobierno, de 29 de marzo de 2007.
- ❖ Convenio de colaboración de fecha 24 de abril de 2007, entre el Tribunal de Cuentas y la Sindicatura de Comptes.

- ❖ Acuerdo de 19 de septiembre de 1986, de la Comisión de Coordinación, Organización y Régimen de las Instituciones de la Generalitat de las Cortes Valenciana, por el que se aprueba el Reglamento de Régimen Interior de la Sindicatura de Cuentas.
- ❖ Acuerdo de 26 de abril de 2007 del Consell de la Sindicatura de Comptes, se aprobó la instrucción que regula el formato de la Cuenta General de las Entidades Locales en soporte informático y el procedimiento telemático para la rendición de cuentas.
- ❖ Acuerdo del Consell de la Sindicatura de Comptes de 5 de julio de 2010, por el que se aprueba la Instrucción que actualiza y regula el formato de la Cuenta General de las entidades locales en soporte informático y el procedimiento telemático para la rendición de cuentas.
- ❖ Acuerdo de 28 de septiembre de 2012, del Consell de la Sindicatura de Comptes por el que se aprueba la instrucción relativa a la remisión a esta institución de la información sobre las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto, los reparos e informes formulados por intervención y los acuerdos adoptados contrarios a los informes del secretario de la entidad local.
- ❖ Acuerdo de 13 de septiembre de 2013, del Consell de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, por el que se dispone la publicación de la instrucción relativa al suministro de información sobre la contratación de las entidades del sector público valenciano, tanto autonómico como local.
- ❖ Acuerdo de 22 de abril de 2014, del Consell de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana, por el que se modifica la instrucción de 28 de septiembre de 2012.
- ❖ Resolución del Síndic Major por la que se ordena publicar la relación de puestos de trabajo de la Sindicatura de Comptes, aprobada por el Consejo de esta Institución en fecha 5 de diciembre de 2007.

Informes:

TRIBUNAL DE CUENTAS (2015). *Programa anual de fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas 2015.*

SINDICATURA DE COMPTES (2015). *Plan de Anual de Actuación de la Sindicatura de Comptes ejercicio 2015.*

SINDICATURA DE COMPTES (2015). *Informe de la Cuenta General de las Entidades locales del ejercicio 2013*.

SINDICATURA DE COMPTES (2015). *Memoria de actividades de la Sindicatura de Comptes ejercicio 2014*.

Normas de Calidad y Auditoría

- ❖ AENOR (2000): *Norma UNE-EN ISO 9000, Sistemas de Gestión de la Calidad. Fundamentos y vocabulario*. Madrid. Aenor
- ❖ AENOR (2000): *Norma UNE-EN ISO 9001, Sistemas de Gestión de la Calidad. Requisitos*. Madrid. Aenor
- ❖ AENOR (2000): *Norma UNE-EN ISO 9004, Sistemas de Gestión de la Calidad. Directrices para la mejora del desempeño*. Madrid. Aenor
- ❖ AENOR (2002): *Norma UNE-ISO/IEC 17799. Código de buenas prácticas para la Gestión de la Seguridad de la Información*. Madrid. Aenor
- ❖ AENOR (2003): *Norma UNE-EN ISO 9001/2000 en los despachos profesionales jurídicos, económicos y/o tributarios*. Madrid. Aenor
- ❖ AENOR (2004): *Especificaciones para los sistemas de gestión de seguridad de la información (SGSI)*. Madrid. Aenor
- ❖ INTOSAI. (2015). *ISSAI 20 - Principios de transparencia y rendición de cuentas* .URL: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-20-principles-of-transparency-and-accountability.html>
- ❖ INTOSAI. (2015). *ISSAI 21 - Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas* . URL: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-21-transparency-and-accountability-principles-and-good-practices.html>
- ❖ INTOSAI. (2015). *ISSAI 30 - Código de Ética* URL:<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-30-code-of-ethics.html>
- ❖ INTOSAI. (2015). *ISSAI 40 - Control de Calidad para la EFS* URL:<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-40-quality-control-for-sais.html>
- ❖ INTOSAI. (2015). *ISSAI 100 - Principios fundamentales de auditoría del sector público*. URL: <http://www.intosai.org/es/issai->

executive-summaries/detail/article/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing.html

- ❖ INTOSAI. (2015). ISSAI 200 - Principios fundamentales de auditoría financiera URL: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-200-fundamental-principles-of-financial-auditing.html>
- ❖ INTOSAI. (2015). ISSAI 300 - Principios fundamentales de auditoría de desempeño. URL: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-300-fundamental-principles-of-performance-auditing.html>
- ❖ INTOSAI. (2015). ISSAI 400 - Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento URL: <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-400-fundamental-principles-of-compliance-auditing.html>

Guías de Calidad

- ❖ MAP (2003): *El Marco Común de Evaluación (CAF)*. Ministerio de Administraciones Públicas. Madrid.
- ❖ MAP (2006): *Guía de evaluación. Modelo EVAM*. Ministerio de Administraciones Públicas. Madrid.
- ❖ MAP (2006): *Guía de Autoevaluación para la Administración Pública. Modelo EFQM de Excelencia*. Ministerio de Administraciones Públicas. Madrid.
- ❖ MAP (2006): *Guía para el desarrollo de cartas de servicios*. Ministerio de Administraciones Públicas. Madrid.
- ❖ MAP (2006): *Guía para la gestión de quejas y sugerencias*. Ministerio de Administraciones Públicas. Madrid.
- ❖ MAP (2006): *Guía para el reconocimiento a la excelencia*. Ministerio de Administraciones Públicas. Madrid.
- ❖ TRIBUNAL DE CUENTAS (2008): *Guía del Manual de formación. Plataforma de rendición de cuentas*. Madrid

ÍNDICE DE CUADROS	Página
Cuadro 1: <i>Ámbito de aplicación del sector público estatal</i>	10
Cuadro 2: <i>Entidades locales en la Comunitat Valenciana</i>	37
Cuadro 3: <i>Distribución de los municipios por estratos de población</i>	38
Cuadro 4: <i>Cuestionario de requerimientos éticos relevantes</i>	130
Cuadro 5: <i>Plazos de recordatorio y requerimientos a las entidades locales</i>	154

ÍNDICE DE GRÁFICOS	Página
Gráfico 1: <i>Distribución del Sector Público Valenciano</i>	20
Gráfico 2: <i>Organigrama de la Sindicatura de Comptes</i>	22
Gráfico 3: <i>Funciones de la Sindicatura de Comptes</i>	23
Gráfico 4: <i>Flujograma de Rendición de la Entidad Local</i>	39
Gráfico 5: <i>Flujograma de las fases de Rendición de Cuentas</i>	40
Gráfico 6: <i>Flujograma de la Rendición de cuentas de las Entidades Locales</i>	157
Gráfico 7: <i>Flujograma del Proceso de elaboración del Informe de la Cuenta General de las Entidades locales</i>	158
Gráfico 8: <i>Flujograma del Proceso de elaboración de los Informes de las fiscalizaciones específicas de las Entidades locales</i>	166