

Albert Vidal Barberà
Técnico en Auditoría
Francisco Julián Chico Martínez
Auditor
Sindicatura de Comptes de Catalunya

Cómo tomarse el capítulo I como algo personal y no morir en el intento.

Principales incidencias en la fiscalización del área de recursos humanos

“Todos tenemos suficiente fortaleza para soportar la desdicha ajena”
(La Rochefoucauld)

RESUMEN/ABSTRACT:

El objetivo principal de este estudio ha sido analizar y recopilar las principales incidencias en el área de personal detectadas en los informes de fiscalización de los diferentes órganos de control externo del sector público español.

La metodología ha consistido en seleccionar una muestra de 104 informes de fiscalización, tanto de regularidad como de gestión, publicados en el período enero de 2008 a abril de 2009.

Las 841 incidencias detectadas se han agrupado en tres categorías: de legalidad, sobre debilidades de control interno y contables. De cada categoría se ha detallado y comentado la casuística general, así como los mayores porcentajes de ocurrencia.

El artículo acaba con las principales conclusiones extraídas del análisis.

The main aim of this study is to analyse and compile the most important incidents related to the field of personnel that were identified in auditing reports from the various external control entities depending on the Spanish public sector.

The methodology consisted of selecting a sample of 104 audit reports on regularity and management published from January 2008 to April 2009.

The 841 incidents detected were grouped into three categories: legality, internal control weaknesses and accounting. The general scenario is detailed and discussed for each category, as well as the highest rates of occurrence.

The article ends with the main conclusions reached from the analysis.

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

RECURSOS HUMANOS, GASTOS DE PERSONAL, PRESUPUESTO, FISCALIZACIÓN, CAPITAL HUMANO, CONTROL INTERNO, INCIDENCIAS.

HUMAN RESOURCES, PERSONNEL EXPENSES, BUDGET, AUDITING, HUMAN CAPITAL, INTERNAL CONTROL, INCIDENTS.

1. INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA

Hoy en día nadie duda de que una de las partes más importantes de una organización, si no la que más, la constituye el capital humano. Si nos situamos en el ámbito público este hecho se amplifica, principalmente por dos motivos:

- El elevado número de personas que trabajan en el sector y el peso que las remuneraciones del personal representan en el presupuesto.
- La diversidad y la complejidad de los tipos de personal que trabajan en la administración, como son, por ejemplo, el sanitario, el docente y el de justicia.

Los recursos humanos, precisamente por su magnitud y complejidad, suponen un área clave y capital en la planificación y la ejecución de la mayoría de las fiscalizaciones. A todo ello hay que sumar la

diversidad de normativa aplicable y los nuevos retos de la sociedad del siglo XXI, como son las políticas de género, las medioambientales y las de seguridad e higiene en el trabajo, entre otras.

Para llevar a cabo el análisis que ha dado lugar a este artículo se han seleccionado 104 informes que los órganos de control externo han publicado en sus respectivas webs durante el ejercicio 2008 y los primeros cuatro meses del ejercicio 2009 y que contenían alguna observación relativa a los gastos de personal de la entidad fiscalizada. De estos informes se han obtenido un total de 841 incidencias relativas a personal. Conviene puntualizar que en ningún momento la relación contenida en el Cuadro 1 constituye, ni ha pretendido constituir, un *ranking* de ningún tipo. Únicamente se ha ordenado por orden alfabético.

Cuadro 1. Muestra seleccionada

OCEX	INFORMES ANALIZADOS	NÚMERO DE INCIDENCIAS SOBRE PERSONAL
Audiencia de Cuentas de Canarias	1	1
Cámara de Comptos de Navarra	19	80
Cámara de Cuentas de Andalucía	9	31
Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid	7	85
Consejo de Cuentas de Castilla y León	7	45
Consello de Contas de Galicia	10	97
Sindicatura de Comptes de Catalunya	15	118
Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana	8	163
Sindicatura de Comptes de les Illes Balears	8	33
Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha	5	65
Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias	2	17
Tribunal de Cuentas	6	35
Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	7	71
Total	104	841

Fuente: Elaboración propia en base a informes públicos del período enero 2008 a abril 2009

A continuación se presentan los principales resultados obtenidos atendiendo a la tipología de las incidencias.

2. CLASES DE INCIDENCIAS

Para una mejor sistematización de éste análisis, y sin perjuicio de otras posibles clasificaciones, se ha

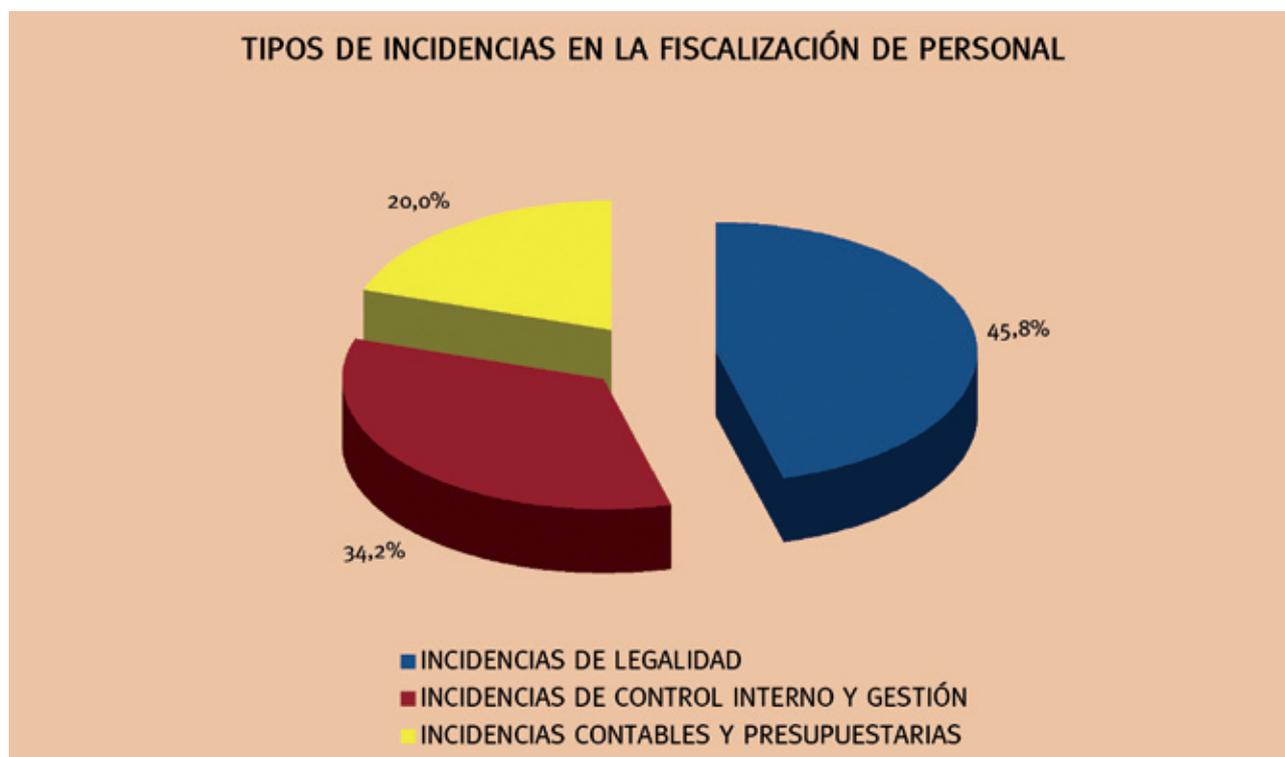
realizado la siguiente clasificación de las incidencias detectadas:

- Incidencias de legalidad.
- Incidencias por debilidades de control interno y de gestión.
- Incidencias contables y presupuestarias.

En el gráfico 1 se observan los tipos de incidencias efectuadas. Destaca el hecho de que casi la mitad de las incidencias analizadas son consecuencia de algún incumplimiento de la legalidad vigente (el 45,8%

del total). A continuación se sitúan las incidencias por debilidades en el control interno y en la gestión (34,2%) y las incidencias contables y presupuestarias (20,0%).

GRÁFICO 1



2.1. Incidencias de legalidad

A efectos prácticos se han agrupado en la categoría de incidencias legales aquellas que derivan de

cualquier incumplimiento normativo. La tipología de las incidencias legales tabuladas son las que figuran en el Cuadro 2.

Cuadro 2. Incidencias legales

TIPO	NÚMERO DE INCIDENCIAS	%
De remuneraciones	198	51,4
De contratación de personal	102	26,5
De plantilla	61	15,8
De incompatibilidad	8	2,1
Otras incidencias legales	16	4,2
Total	385	100

Fuente: Elaboración propia



Las principales incidencias de legalidad detectadas son las relacionadas con las remuneraciones (51,4%) y con la contratación del personal (26,5%). Además, estas dos incidencias son las que más se dan en la fiscalización general de los gastos de personal. A continuación se analizan más detalladamente estas incidencias.

2.1.1. Incidencias de remuneraciones

En este grupo de incidencias hemos incluido aquéllas derivadas de las retribuciones e indemnizaciones al personal y que suponen algo más de la mitad de las incidencias detectadas. Algunas de las incidencias más significativas son las siguientes:

- Percepción de retribuciones indebidas, sin justificar y/o por importe superior al establecido en la normativa, en el convenio colectivo o en el contrato de trabajo.
- Errores en el prorrateo de las pagas extraordinarias y cobros indebidos de éstas por parte de los cargos electos con dedicación exclusiva así como el cobro de más pagas de las legalmente establecidas.
- Percepción de retribuciones por incentivos o productividad no vinculadas al cumplimiento

real de objetivos o por un importe fijo prorrateado mensualmente.

- Percepción de indemnizaciones o finiquitos impropcedentes y cláusulas indemnizatorias que no se ajustan a la normativa.
- Gastos de personal no autorizados por el órgano competente.
- Retribuciones, gratificaciones extraordinarias e indemnizaciones por asistencia a consejos, comisiones u otros órganos colegiados que no están debidamente autorizadas.
- Incrementos de las retribuciones por encima de los límites establecidos en las Leyes de Presupuestos.
- Retención incorrecta o falta de retención del IRPF.
- Presentación fuera de plazo de las liquidaciones de la Seguridad Social o impago de éstas.

2.1.2. Incidencias de contratación de personal

Las incidencias sobre contratación de personal derivan del incumplimiento de los principios básicos de igualdad, mérito, capacidad y publicidad que han de regir el acceso a la Función Pública. Algunas incidencias puestas de manifiesto en los informes de fiscalización son las siguientes:

- Concatenación de contratos temporales sin realizar el oportuno proceso selectivo, lo que puede dar lugar a la adquisición de la condición de contratado fijo.
- Comisiones de servicios por un plazo superior a lo establecido en la normativa.
- Contratación laboral encubierta por la realización de contratos de asistencia técnica.
- Insuficiente publicidad de las convocatorias para la contratación de personal.
- Establecimiento de requisitos excesivos o una valoración singular de los méritos en la selección del personal.
- Realización de contratos laborales que no se ajustan a la normativa. Un caso particular es el de los contratos de alta dirección en los que se fijan cláusulas de preaviso de extinción de la re-

lación por un período distinto al que establece la normativa o que se formalice indebidamente este tipo de contratos con trabajadores que no desempeñan el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa.

- Plazas reservadas a funcionarios que son ocupadas mediante contratos laborales indefinidos.
- Oferta Pública de Empleo que no se aprueba dentro de los tres primeros meses del ejercicio, no se publica convenientemente o no incluye todas las plazas a proveer.

2.1.3. Incidencias de plantilla

En esta categoría hemos agrupado todas aquellas incidencias relacionadas con la plantilla, clasificación, catálogo y relación de puestos de trabajo¹. Las principales incidencias detectadas han sido las siguientes:

- Universidades públicas que no envían a la consejería o ministerio correspondiente, la relación de puestos de trabajo ni la plantilla efectiva dentro del período fijado por la normativa.
- Relaciones de puestos de trabajo incompletas, sin aprobar o sin publicar. La inexistencia de la relación de puestos de trabajo es una incidencia bastante habitual en las corporaciones locales de menor dimensión, especialmente en ayuntamientos, así como en el caso del personal docente e investigador de las universidades.
- Plantillas de personal sin aprobar, sin valorar o sin publicar.
- Plantillas de personal que exceden a las consignadas en la Ley de Presupuestos.
- Modificaciones de la relación de puestos de trabajo que no están aprobadas por el órgano competente.
- Anexos de personal que acompañan a los presupuestos que no incluyen la relación y valoración de los puestos de trabajo.
- Falta de registro de personal.

- Falta de información en los expedientes de personal o falta de éstos.

2.1.4. Incidencias de incompatibilidad

En este grupo se han agrupado, por su especial relevancia, las incidencias por incumplimiento de la normativa sobre incompatibilidad, entre las que destacamos las siguientes:

- Personal que realiza trabajos de asistencia y colaboración para otras entidades sin que exista convenio de colaboración o la autorización expresa necesaria para el ejercicio de un segundo trabajo o actividad pública o privada.
- Profesores universitarios que reciben complementos por el ejercicio de cargos directivos en otras entidades públicas relacionadas con la docencia o la investigación pero que son incompatibles porque las tareas que realizan no corresponden a la docencia o a la investigación.
- Personal directivo que percibe retribuciones que resultan incompatibles con otras retribuciones percibidas a cargo de los presupuestos del sector público.

2.1.5. Otras incidencias legales

En otras incidencias legales se incluyen las derivadas de incumplimiento de la normativa que no han estado clasificadas en los otros grupos. Entre las principales incidencias destacan las siguientes:

- Incumplimiento de la ley de protección de datos personales, de la ley de prevención de riesgos laborales, de la reserva de plazas a trabajadores discapacitados y de los estatutos de los entes fiscalizados.
- Ayuntamientos en los que el Secretario-interventor no realiza las funciones asignadas a este puesto de trabajo como es llevar y desarrollar la contabilidad financiera y el seguimiento de la ejecución presupuestaria.

¹ El criterio para clasificar las incidencias como de legalidad se ha basado en si la redacción del informe de fiscalización hace mención expresa al incumplimiento de la norma, en caso contrario constará como incidencias contables o presupuestarias.

- Acuerdos reguladores de las condiciones de trabajo para el personal funcionario que contienen disposiciones contrarias al régimen de la función pública, no son publicados o no hacen referencia a la existencia de crédito presupuestario disponible.

2.2. INCIDENCIAS DE CONTROL INTERNO Y GESTIÓN

El segundo grupo de incidencias que más se detecta en los informes revisados es el relacionado con las debilidades de control interno y de la gestión que suponen algo más de un tercio del conjunto de incidencias analizadas.

Cuadro 3. Incidencias de control interno y de gestión

TIPO	NÚMERO DE INCIDENCIAS	%
De insuficiencia de control interno	107	37,2
De deficiencias en la gestión de los recursos humanos	77	26,7
De contratación de personal	37	12,8
De bajas laborales	27	9,4
De deficiencias de los sistemas informáticos	16	5,6
Otras incidencias de control interno y de gestión	24	8,3
Total	288	100

Fuente: Elaboración propia

2.2.1. Incidencias sobre insuficiencia de control interno

Hemos agrupado en este grupo aquellas incidencias derivadas de la falta o la insuficiencia de control interno en el ámbito de personal. Algunos ejemplos de este tipo de incidencias son los siguientes:

- Utilización de cheques al portador para realizar pagos de gratificaciones.
- No disposición de una cuenta específica para el pago de la nómina.
- No inclusión de la relación de perceptores en los resúmenes de nómina.
- Gastos de personal no justificados.
- No fiscalización previa o control posterior de las nóminas del personal.
- No existencia de una unidad de control interno.
- Falta de controles específicos sobre la evolución de los gastos de personal y de la gestión de los recursos humanos.
- Distribución de la paga de productividad sin informe pertinente o con falta de la documentación de la valoración del trabajador.
- Los archivos donde se encuentran los expedientes de personal no están debidamente salvaguardados.
- No se dispone de manuales internos de organización y procedimientos del área de personal que

regulen aspectos tales como: la tramitación de las nóminas, las funciones de los departamentos y de los puestos de trabajo; la selección y la contratación de personal, permisos, licencias, ayudas y realización de horas extras; préstamos concedidos al personal; la liquidación de las indemnizaciones por asistencia a consejos, comisiones u otros órganos colegiados y el control de la compatibilidad de las actividades del personal.

- No existe una adecuada segregación de funciones.

2.2.2. Incidencias por deficiencias en la gestión de los recursos humanos

Entre las incidencias por deficiencias en la gestión de los recursos humanos se encuentran las siguientes:

- Universidades que presentan un sobredimensionamiento de la capacidad docente frente a la demanda real de formación.
- Compromisos por pensiones con los empleados que no han sido instrumentados mediante contratos de seguro, planes de pensiones o una combinación de ambos.
- Inexistencia de un organigrama detallado con funciones asignadas a cada puesto que impide una adecuada gestión del personal.

- Errores aritméticos en los importes abonados por desplazamientos (dietas y kilometraje).

2.2.3. Incidencias en la contratación de personal

En este grupo se incluyen aquellas deficiencias en la contratación de personal derivadas de un deficiente control interno. Se incluyen incidencias como las siguientes:

- Falta de uniformidad en la contratación de puestos directivos dentro de una misma tipología jurídica (organismos autónomos, empresas públicas, etc.) puesto que se proveen en unos casos mediante contratos de alta dirección, en otros casos a través de altos cargos nombrados por el Consejo de Gobierno o bien mediante una relación laboral o funcionarial ordinaria.
- Servicios externalizados a través de contratos de asistencia técnica justificados por la carencia de medios personales en que se debería estudiar la conveniencia de ser prestados por personal propio previo incremento del personal con los procedimientos legalmente establecidos.
- Vacantes que se presupuestan cada año en la plantilla que continúan sin ser cubiertas.
- Elevada temporalidad del personal.

2.2.4. Incidencias en bajas laborales

Dentro de este grupo de incidencias se recogen las correspondientes a bajas por incapacidad laboral y las deficiencias en la solicitud de permisos temporales². Algunas de las incidencias son las siguientes:

- Aumento de las bajas por incapacidad transitoria en los colectivos sanitarios, especialmente enfermería y auxiliares de enfermería, que es superior a la variación de personal activo.
- No existe un programa sistemático de actuación sobre la incapacidad transitoria.
- No existe constancia documental de los crite-

rios que se siguen para efectuar las sustituciones ni de la correspondiente autorización.

- Los modelos de solicitud de permisos personales no contienen la totalidad de causas posibles y tampoco contienen todas las fases del procedimiento (fecha de recepción y registro, informe de la unidad operativa, informe de la unidad de personal, fecha de autorización o motivación de la resolución).

2.2.5. Incidencias por deficiencias de los sistemas informáticos

El 5,6% de las incidencias de control interno y de gestión están relacionadas con deficiencias de los sistemas y de los programas informáticos. Algunas de estas incidencias son las siguientes:

- El programa que se utiliza para confeccionar la nómina no es compatible con la aplicación contable.
- El programa de gestión de nóminas no recoge todas las incidencias posibles, lo que obliga a realizar modificaciones manuales en los estados justificativos de las nóminas.
- No se dispone de un programa de gestión de personal, lo que dificulta la obtención de datos relativos a la situación del personal.

2.2.6. Otras incidencias de control interno y gestión

En otras incidencias se han agrupado las derivadas de horas extraordinarias, y las causadas por el deterioro del clima laboral. Las más destacadas son:

- Deficiencias de control de las horas extraordinarias, tanto en su gestión como en la supervisión del control horario.
- Sistema de control horario deficiente o inexistente.
- Falta de un plan de formación del personal.
- Deterioro del clima laboral³.

² Estas dos incidencias quedan reflejadas solamente en los informes realizados por el Consello de Contas de Galicia sobre la incidencia en el trabajo efectivo de los hospitales de la incapacidad temporal y de las licencias y permisos en el período comprendido entre los años 2004 y 2006.

³ Las incidencias derivadas del deterioro del clima laboral y de las relaciones laborales se ponen de manifiesto únicamente en el informe de la Cámara de Comptos de Navarra sobre la fiscalización del funcionamiento y gestión del Centro de Transfusión Sanguínea de Navarra y de las células y tejidos del ejercicio 2007.

2.3. INCIDENCIAS CONTABLES Y PRESUPUESTARIAS

El 20,0% de las incidencias analizadas son incidencias contables y presupuestarias. En el cuadro 4 se observa cómo las incidencias que más se detectan

en este grupo son por errores en la contabilidad de la administración o entidad fiscalizada (el 42,9% de las incidencias contables y presupuestarias).

Cuadro 4. Incidencias contables y presupuestarias

Tipo	Número de incidencias	%
De errores contables	72	42,9
De Plantilla	45	26,8
De gastos fiscales y cotizaciones sociales	24	14,3
De contingencias	21	12,5
De infravaloración del presupuesto inicial	4	2,4
De no ejecución de gastos de personal	2	1,2
Total	168	100

Fuente: Elaboración propia

2.3.1. Incidencias por errores contables

Algunas de las incidencias puestas de manifiesto en los informes son las siguientes:

- Imputación incorrecta de gastos de personal en capítulos presupuestarios diferentes, generalmente en el capítulo 2 y 6.
- Imputación incorrecta de las retribuciones de los cargos electos y del personal eventual.
- Nómina y paga extra del mes de diciembre que se registran como una operación no presupuestaria de tesorería.
- Cuotas patronales de la Seguridad Social que se contabilizan erróneamente como sueldos y salarios.
- Cuotas de la Seguridad Social a cargo del trabajador que se registran como una obligación reconocida y un gasto de personal generándose un saldo indebido en la cuenta “Seguridad Social acreedora”.
- Contabilización errónea de préstamos concedidos al personal por no tener en cuenta el plazo de devolución del anticipo.
- Inadecuada periodificación de los gastos de personal en las cuentas anuales porque se sigue el principio de caja y no el de devengo.
- No contabilización correcta de las nóminas sino que sus importes son recalculados con

ajustes posteriores que son los que se contabilizan.

- Se imputan gastos de personal de otros centros gestores y por consiguiente el importe de las nóminas de la administración o entidad fiscalizada no coincide con el importe contabilizado.
- Ejecución presupuestaria de los gastos de personal que no recoge alguna de las fases de ejecución del presupuesto (autorización, disposición, obligación).

2.3.2. Incidencias en la plantilla

Después de las incidencias por errores contables se sitúan las incidencias en la plantilla (26,8% de las incidencias contables y presupuestarias) que también incluyen las incidencias detectadas tanto en la memoria como en el anexo de personal. Entre las incidencias de esta categoría se encuentran algunos ejemplos como los que se detallan a continuación:

- Divergencias entre el anexo de personal, la relación de puestos de trabajo y las dotaciones presupuestarias.
- Deficiencias en el anexo de personal del presupuesto como, por ejemplo, la no inclusión de la previsión de contrataciones temporales a realizar durante el ejercicio o que no se especifiquen conceptos relativos al personal como son relación de altos cargos, de personal laboral

eventual, otro personal, productividad, gratificaciones y otros gastos sociales del personal funcionario y laboral, etc.

- Diferencias entre la plantilla real al principio del ejercicio con la que se presenta junto a los presupuestos.
- Insuficiente dotación de la relación de puestos de trabajo que lleva a la necesidad de contratar más personal.
- Diferencia no aclarada entre los gastos de personal que figuran en la memoria y las obligaciones reconocidas en el capítulo 1 de gastos de personal del presupuesto de gastos.
- En la memoria no se hace mención alguna a los gastos de personal.

2.3.3. Incidencias contables de gastos fiscales y cotizaciones sociales

La tercera categoría de incidencias contables y presupuestarias son las incidencias contables relacionadas con los gastos fiscales por IRPF y cotizaciones sociales (el 14,3% de las incidencias contables y presupuestarias). Algunas de las incidencias detectadas dentro de esta categoría son:

- Los saldos finales por retenciones de IRPF del personal y de profesionales no coinciden con el importe de la última declaración presentada en el ejercicio correspondiente al cuarto trimestre o al mes de diciembre en función que la liquidación del impuesto sea mensual o trimestral.
- Las retenciones de IRPF del personal y de profesionales que se declaran en la última liquidación del ejercicio son contabilizadas en el ejercicio siguiente cuando presupuestariamente deberían formar parte del importe pendiente de pago del ejercicio.
- El saldo final de las deudas con la Seguridad Social no coincide con la última liquidación cotizaciones sociales del ejercicio correspondiente al mes de diciembre.
- Contabilización por duplicado del gasto por cotizaciones de la Seguridad Social.

- Se reconocen obligaciones por cuotas a la Seguridad Social correspondientes a liquidaciones del ejercicio anterior y no se reconocen las liquidaciones del ejercicio que aún no han sido pagadas.

2.3.4. Incidencias por contingencias

Las incidencias por contingencias se producen cuando no se efectúan, en la contabilidad financiera, las provisiones correspondientes a pasivos financieros y tampoco se explican en la memoria. Ejemplos de esta tipología de incidencia son:

- Despidos pendientes de sentencia judicial para los que no se dota ninguna provisión por responsabilidades.
- Compromisos por premios de jubilación para el personal para los cuales no se ha realizado ninguna provisión contable que reconozca el pasivo devengado.
- Incrementos adicionales de las retribuciones del ejercicio que se liquidan en el ejercicio siguiente y para los que no se dota ninguna provisión en el ejercicio.

2.3.5. Incidencias por infravaloración del presupuesto inicial

La infravaloración del presupuesto inicial supone el 2,4% de las incidencias contables y presupuestarias e incluye incidencias como las siguientes:

- El anexo de personal contempla unas cuantificaciones superiores a los créditos iniciales consignados en el capítulo de gastos, lo que es un indicio de la insuficiente presupuestación de los gastos de personal.
- El presupuesto inicial del capítulo 1 está infravalorado lo que da pie a la realización de posteriores modificaciones de crédito.

2.3.6. Incidencias por inejecución de los gastos de personal

La inejecución de los gastos de personal es la incidencia que menos se detecta en los informes de fiscalización y se produce por un exceso de dotación presupuestaria que se explica por los puestos de tra-

bajo presupuestados pendientes de cubrir en próximas convocatorias.

3.- CONCLUSIONES

A continuación se exponen las principales conclusiones que derivan de este trabajo.

- Las incidencias de legalidad es la categoría que más se detecta en la fiscalización de los gastos de personal (el 45,8% de las incidencias sobre gastos de personal). Y, dentro de éstas, las relacionadas con las remuneraciones (51,4%) y la contratación de personal (26,5%).
- Las incidencias de control interno que más se han detectado derivan principalmente de la no existencia de este control o la insuficiencia del ya establecido (37,2%) y, por otro lado, de los sobredimensionamientos de la plantilla o les incorrecciones en el organigrama (26,7%).
- Las incidencias que más se detectan de la contabilidad y del presupuesto se deben a errores contables (42,9%) y a incidencias de la rela-

ción de puestos de trabajo y de la plantilla (26,8%).

- Si se agregan todas las tipologías de incidencias se observa que las incidencias de las remuneraciones son las que más se registran (198 incidencias de un total de 841), destacando también las incidencias de la contratación de personal (139 incidencias) y las incidencias de la relación de puestos de trabajo y de la plantilla (106 incidencias).

Con este análisis hemos intentado poner de relieve la importancia de algunos aspectos o puntos críticos que se suelen repetir en las fiscalizaciones del capítulo 1 del presupuesto, tanto a nivel de regularidad como de gestión.

Si este artículo, además, puede servir como una pequeña guía o referencia para los auditores en posteriores fiscalizaciones en el ámbito de personal y, a su vez, de orientación para los gestores públicos, el objetivo que nos fijamos al redactarlo estará sobradamente cumplido.