



Modelo de control de los principios de buena gestión en los servicios públicos locales prestados de forma directa por la propia entidad

Guillem Rotger Coll

Licenciado en Economía

Interventor del Ayuntamiento de Maó

Revista Auditoría Pública nº 82

Julio - diciembre 2023. Páginas: 58-75

Resumen: Vivimos en un momento en el que aumenta la desconfianza hacia la Administración, no solo por la corrupción, sino por su falta de eficacia y eficiencia, subyaciendo la idea de que el gasto público no produce beneficios para la sociedad y constituye un lastre para la economía. En este contexto, es fundamental que el control de lo público no se limite a la verificación del cumplimiento de la legalidad, siendo necesario dar un paso decidido hacia el control de los principios de buena gestión, lo que debe permitir impulsar la mejora en la gestión pública y dar confianza a los ciudadanos. Uno de los motivos por los que el control sobre los principios de buena gestión no está más implantado en el ámbito local, es por tratarse de un tipo de fiscalización muy distinta a la de legalidad, de manera que los órganos interventores en general, desconocen cómo afrontarlo. Este trabajo pretende ofrecer una metodología para este tipo de control y clarificar la forma en que podemos realizar los trabajos de control permanente previstos en el artículo 32.1.e del RCIL: *análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquéllas.*

Palabras Clave: Principios de buena gestión, control permanente, auditoría operativa, control interno local, servicio público local.

Abstract: We live in a time when there is increasing distrust in the government, not only due to corruption but also because of its lack of effectiveness and efficiency. There is an underlying idea that public spending does not benefit society and constitutes a burden on the economy. In this context, it is essential that public control does not limit itself to verifying legality. It is necessary to take a decisive step towards controlling the principles of sound financial management. This should allow for the improvement of public administration while providing confidence to citizens. One of the reasons why control over the principles of sound financial management is not more established at the local level is because it involves a different type of scrutiny than that of legality. As a result, auditing bodies in general are unfamiliar with how to approach it. This work aims to analyze the methodology for this type of control and clarify how we can carry out the continuous control tasks outlined in Article 32.1.e of the RCIL: *analysis of operations and procedures, with the aim of providing an assessment of their economic and financial rationality and their alignment with the principles of sound financial management, in order to detect their potential deficiencies and propose recommendations for their correction.*

Keywords: Principles of good management, permanent control, operational audit, local internal control, local public service.

1. Artículo extraído del Trabajo Fin de Máster del Máster Universitario en Auditoría Pública de la Universidad de Castilla-La Mancha. Curso 2022-2023.



1. Introducción

Es un hecho ampliamente reconocido que el control de la actividad económico-financiera del sector público local se encuentra excesivamente sesgado hacia la fiscalización del cumplimiento de la legalidad, dejando en un segundo plano bastante distante al control sobre la eficacia, la eficiencia y la economía de la actividad pública, o lo que llamamos el control sobre los principios de buena gestión.

Si bien la aprobación del RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno de las entidades del Sector Público Local (en adelante RCIL), supuso un punto de inflexión y un impulso hacia su modernización, estamos aún hoy lejos de lograr ese necesario equilibrio entre control de legalidad y control de eficiencia, eficacia y economía. Y a pesar de que la modalidad de control financiero ha experimentado un gran avance, persiste aún una inercia dentro de esta misma modalidad a seguir primando el control de cumplimiento sobre el control de los *principios generales de buena gestión*.

Vivimos en un momento en que aumenta la desconfianza hacia la Administración, no solo por la corrupción, sino por su falta de eficacia y eficiencia, subyaciendo la idea de que el gasto público no produce beneficios para la sociedad y

constituye un lastre para la economía. En este contexto, es fundamental que el control de lo público no se limite a la verificación del cumplimiento de la legalidad, siendo necesario dar un paso decidido hacia el control de los principios de buena gestión, lo que debe permitir impulsar la mejora en la gestión pública, además de dar confianza a los ciudadanos. Es esencial que aprovechemos la inercia de cambio iniciada por el RCIL y que las intervenciones locales se posicionen como *instituciones de auténtico valor añadido para las organizaciones* (Ramírez Méndez, 2021).

Uno de los motivos por los que el control sobre los principios de buena gestión no está más implantado, es por tratarse de un tipo de fiscalización muy distinta a la de legalidad, de manera que los órganos interventores, en general, desconocen cómo afrontarlo. Este trabajo pretende analizar las posibles metodologías para este tipo de control y clarificar la forma en que deberemos realizar los trabajos de control permanente previstos en el artículo 32.1.e del RCIL: *análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquéllas*. El trabajo concluye con una propuesta práctica aplicada a la gestión de un servicio público local prestado de forma directa por la propia entidad.

2. Régimen jurídico del control financiero local

El artículo 220.3 del TRLRHL y el 29.4 del RCIL, disponen que para el control financiero de las EELL serán de aplicación las normas de control financiero y de auditoría pública aplicables al sector público estatal. En la actualidad, estas normas son principalmente las siguientes:

- Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado por la que se aprueban las normas de auditoría del sector público (NASP).
- Resolución de la IGAE de 30 de julio de 2015, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente.
- Resolución de la IGAE de 30 de julio de 2015, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.
- Resolución de la IGAE de 25 de octubre de 2019, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES-SP).

En cuanto a las actuaciones de auditoría pública, el artículo 33.1 del RCIL especifica que éstas *se someterán a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la IGAE y a las normas técnicas que las desarrollen (...)*. Mientras que en relación con las actuaciones de control permanente, éstas *se realizarán de forma sistemática y mediante la aplicación de procedimientos de análisis de las operaciones o actuaciones seleccionadas al efecto, que permitan obtener una evidencia suficiente, pertinente y válida* (art. 32.3 del RCIL), para las que *podrán aplicarse técnicas de auditoría* (art. 29.2 del RCIL), caso éste en que deberán someterse, a falta de normativa específica, a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la IGAE (art. 32.4).

De todo ello concluimos que para las actuaciones de control permanente puede no ser necesaria la utilización de las técnicas de auditoría, aunque en el caso de hacer uso de ellas, deberán aplicarse las normas de auditoría del sector público estatal. Para el caso concreto de nuestro estudio, cuyo objeto es el control permanente consistente en el análisis de las operaciones y procedimientos con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, al ser este idéntico al objeto de la auditoría operativa, será

del todo pertinente el uso de técnicas de auditoría y en consecuencia, deberemos hacer uso en lo posible de las normas de auditoría pública dictadas por la IGAE.

3. Los principios de buena gestión

El objeto de la auditoría operativa es la valoración de la adecuación de la actividad pública a los principios de buena gestión. Pero ¿cuáles son esos principios de buena gestión? Debemos empezar señalando que los tres conceptos que generalmente se acepta definen la buena gestión de los recursos públicos son los conocidos como las tres E: eficacia, eficiencia y economía (en la tabla 1 se ofrece la definición de estos tres conceptos según la ISSAI²-ES-300).

Estos principios vienen reflejados principalmente en la Constitución, en sus artículos 31 y 103, y en el artículo 7 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF). No obstante, en nuestra legislación abundan otros muchos principios que podemos considerar de *buena gestión*, y que nos proporcionan una perspectiva más amplia. Los exponemos en la tabla 2.



2. ISSAI. International Standards of Supreme Audit Institutions. Son las normas internacionales dictadas por INTOSAI.

Tabla 1. Los principios de economía, eficiencia y eficacia

Principio de Economía
– Alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados.
Principio de eficiencia
– Conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos.
Principio de eficacia
– Conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función.

.Fuente: elaboración propia.

Tabla 2. Los principios de buena gestión en la legislación española

Los principios de buena gestión en la legislación española, más allá de los de eficacia, eficiencia y economía	
Responsabilidad en la gestión pública	LRJSP (art. 3) RDL 36/2020 (art. 3.3)
Planificación y dirección por objetivos	LRJSP (art. 3) RDL 36/2020 (art. 3.3)
Control de la gestión	LRJSP (art. 3) RDL 36/2020 (art. 3.3)
Evaluación y seguimiento de los resultados de las políticas públicas	LRJSP (art. 3) RDL 36/2020 (art. 3.3)
Suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales	LRJSP (art. 3)
Calidad	LOEPSF (art. 7) RCIL (art. 3.3)
Estabilidad presupuestaria	LOEPSF (art. 7) LRJSP (art. 81) RCIL (art. 3.3)
Sostenibilidad financiera	LOEPSF (art. 7) LBRL (art. 85) LRJSP (art. 81) RCIL (art. 3.3)
Eliminación de duplicidades administrativas	LBRL (art. 27, 57)
Utilización conjunta de medios y servicios públicos	LRJSP (art. 48)
Racionalidad	LBRL (art. 90)
Definición previa de las necesidades	LCSP (art. 1)
Salvaguarda de la libre competencia	LCSP (art. 1)
Selección de la oferta económicamente más ventajosa	LCSP (art. 1)
Transparencia	RCIL (art. 3.3)
Innovación en la gestión y creación de sinergias	RDL 36/2020 (art. 3.3)
Agilidad, celeridad, simplicidad y claridad	RDL 36/2020 (art. 3.3)
Prevención de los conflictos de interés, el fraude y las irregularidades	RDL 36/2020 (art. 3.3)
Servicio efectivo a los ciudadanos	LRJSP (art. 3)

.Fuente: elaboración propia.



4. Estado de la situación actual

El control financiero sobre los principios generales de buena gestión tiene hoy un carácter residual en la Administración Pública Local, y no solo desde la perspectiva del control interno, sino incluso desde la perspectiva de los órganos de control externo. No obstante, parece que se está empezando a notar un giro hacia concepciones más *anglosajonas*, en el sentido de complementar el control de la regularidad administrativa y financiera, con otro tipo de fiscalizaciones dirigidas activamente a la mejora de la gestión pública. Así, en la actualidad, los ICEX ya incorporan en sus programas anuales de fiscalización actuaciones de auditoría operativa (Arias Rodríguez & Ramos Carvajal, 2020). Precisamente una de las conclusiones de los XV Encuentros Técnicos de los OCEX en 2023, es la necesidad de dedicar recursos a las auditorías operativas, ampliando incluso hacia un enfoque de evaluación de las políticas públicas (OCEX, 2023).

Desde el punto de vista del control interno la situación es aún muy incipiente, pudiendo afirmar que los órganos

interventores que realizan control permanente se enfocan de momento en las áreas obligatorias, que a fin de cuentas son las más *cómodas* (Ramírez Méndez, 2021). Para hacernos una idea de la situación resulta interesante el Informe 1503 del Tribunal de Cuentas³, del que destacamos el hecho de que son muchos los órganos interventores que aún no elaboran un Plan Anual de Control Financiero, de manera que muy probablemente tampoco habrán llevado a cabo ninguna actuación de control permanente seleccionable y por supuesto, ninguna actuación en relación con los principios de buena gestión.

Aunque no entremos a analizar las causas de esta situación, es importante considerar el contexto en que nos movemos y especialmente el hecho de que en la actualidad no se dan las condiciones idóneas para este tipo de control en la forma en que sería deseable. En este sentido, identificamos cuatro condicionantes y que será necesario salvar para poder realizar un control sobre los principios de buena gestión.

3. Informe 1503 de la fiscalización relativa a la organización y los resultados del control interno, así como a las actuaciones de control financiero de los Ayuntamientos, ejercicio 2020.

- 1) **Carencias en la información financiera.** En general será poco probable que podamos disponer de información contable fiable, comparable y útil para el control de los principios de buena gestión. Ante esto, la solución será elegir un enfoque de auditoría basado en la valoración del control o de la gestión, y no tanto en los costes, resultados, realizaciones o impactos. No se tratará de medir la eficacia, eficiencia y economía en sí mismo, sino evaluar si se dan las condiciones necesarias para poder asegurar que se cumplen.
- 2) **Falta de recursos adecuados.** Tal como señala el Tribunal de Cuentas⁴, en 2020 un 89% de los intervenores consideraba insuficientes sus medios personales y un 80% estimaba insuficientes sus medios materiales (Tribunal de Cuentas, 2022). La solución en este momento no puede ser otra que acudir a medios externos, mediante la colaboración con firmas de auditoría privada o con otras administraciones.
- 3) **Falta de objetivos explícitos.** A pesar de que la palabra gobernanza está hoy en boca de todos, *todavía son escasísimos los casos en los que su uso logra traspasar los límites del discurso* (Monar Rubia, 2022). Y puesto que la eficacia se mide con relación a los objetivos, la carencia o falta de claridad de éstos, imposibilita o complica su valoración. La solución a este problema pasará por buscarnos objetivos implícitos que emanen de los principios generales establecidos en las normas administrativas o de los principios generales de buena gestión. Igualmente, la ausencia de objetivos nos conduce de nuevo a elegir un enfoque de auditoría orientado a sistemas, más que a resultados o a problemas.
- 4) **Ausencia de referencias,** ¡sálvese quien pueda! Lo expresaba perfectamente Antonio Arias en su blog *Fiscalizacion.es*, en “La auditoría operativa: el reto del folio en blanco”, en la que se hacía eco de la ponencia de Eduardo Ruiz García en el Congreso sobre el control interno local de 2021, en la que destacaba que, frente a las auditorías financieras, dónde hay pruebas y modelos estandarizados de informe, en la auditoría operativa se necesita mucha creatividad: “muchas veces lo que tenemos es una hoja en blanco”, decía Eduardo (Arias Rodriguez, 2021). Sin embargo, lo

cierto es que hoy en día disponemos de normas de auditoría y guías muy didácticas que desarrollan de forma pormenorizada una metodología específica para el trabajo de control de los principios de buena gestión. Nos referimos a las normas de auditoría de desempeño de INTOSAI y a sus versiones adaptadas recientemente por parte de los OCEX a través de las GPF-OCEX 3000, 3910 y 3920.

Por tanto, tal y como hemos constatado, la situación de partida para este tipo de control no es muy favorable. No obstante, consideramos que el control sobre los principios de buena gestión tiene un enorme potencial de impacto en cuanto a mejora de la eficiencia en el uso de los recursos públicos, de manera que no es una opción dejar de realizarlo, lo que nos obliga a ser creativos y buscar enfoques viables con la información y los recursos que disponemos.

5. Metodología de la auditoría operativa

5.1 Las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP)

Dado que las normas de auditoría directamente aplicables a las EELL son las mismas que se aplican a la Administración General del Estado, en primer lugar deberíamos considerar las Normas de Auditoría del Sector Público de 1997, conocidas como NASP, que siguen vigentes únicamente en la parte que sea de aplicación a la auditoría operativa y de cumplimiento, puesto que la auditoría de cuentas se rige hoy por las NIAS-ES-SP.

No obstante, bastará una lectura rápida para darnos cuenta de que las NASP realmente no desarrollan una metodología concreta y detallada para la auditoría operativa, sino más bien una serie de principios y orientaciones, que en su día eran aplicables en general a todos los tipos de auditoría. Por lo tanto, desde un punto de vista práctico, las NASP no nos ofrecen una solución satisfactoria para nuestro objetivo. Ante esta situación, nos será de utilidad acudir a otras normas de auditoría más actuales, como las ISSAI, que aun no siendo de aplicación directa, nos ofrecen técnicas y métodos de los que nos podemos aprovechar.

4. Informe de la fiscalización relativa a la organización y los resultados del control interno, así como a las actuaciones de control financiero de los Ayuntamientos, ejercicio 2020.

5.2 La metodología de la auditoría operativa de la INTOSAI y su adaptación por los OCEX

Las ISSAI son las normas internacionales de auditoría que aplican las entidades fiscalizadoras superiores, entre las que se encuentran las normas relativas a la auditoría de desempeño expuestas en la tabla 3, las cuáles fueron adaptadas en 2022 por los OCEX a través de sus correspondientes guías prácticas de fiscalización.

De una forma muy resumida, la metodología propuesta en estas guías consiste en desarrollar la auditoría a través de una batería de preguntas que engloben los objetivos de la auditoría y que puedan responderse o evaluarse en base

a la información recopilada por el auditor y unos criterios previamente fijados. En este sentido, el auditor deberá diseñar los procedimientos y pruebas de auditoría que le permitan recabar evidencia suficiente y adecuada para responder a las preguntas, conforme a los criterios, presentar conclusiones y proponer recomendaciones.

En el diagrama de la figura 1 se ilustra el proceso de la auditoría operativa. Es importante reseñar que no se trata de un proceso completamente secuencial, en el sentido que, a medida que avanzamos, es preciso poner en perspectiva la información recopilada, siendo necesario frecuentemente retroceder algunos pasos y reformular objetivos, preguntas o criterios, para poder continuar con la auditoría con las máximas garantías.

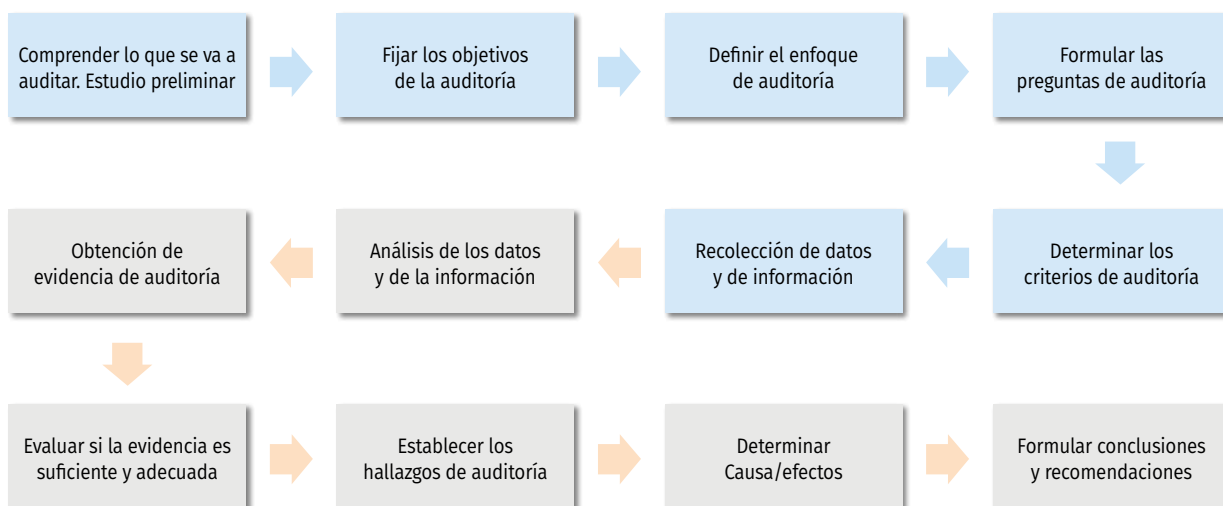
Tabla 3. Normas de auditoría operativa de INTOSAI y su adaptación por los OCEX

Normas de Auditoría operativa INTOSAI y adaptación de los OCEX	
ISSAI 300 – Performance Audit Principles	ISSAI-ES 300 Principios fundamentales de la fiscalización operativa
ISSAI 3000 – Performance Audit Standard	GPF-OCEX 3000 Norma para la auditoría operativa
GUID 3910 – Central concepts for performance auditing	GPF-OCEX 3910 Conceptos fundamentales de la auditoría operativa
GUID 3920 – The performance auditing process	GPF-OCEX 3920 El proceso de la auditoría operativa

.Fuente: elaboración propia.



Figura 1. Pasos de una auditoría operativa



Fuente: elaboración propia a partir de la GPF-OCEX 3920.

Los primeros pasos deberán ser de planificación y se dirigirán a diseñar la auditoría con el objetivo de que ésta sea de alta calidad, se realice de forma económica, eficiente y eficaz, y sea útil para la entidad auditada, en el sentido de tener un impacto positivo en la mejora de la gestión pública. Especialmente importante será la **identificación y evaluación de los riesgos significativos** para la buena gestión que nos deben servir para enfocar correctamente la auditoría.

El auditor debe establecer objetivos de auditoría claramente definidos, que se relacionan con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia (GPF-OCEX 3000/35). Después del estudio preliminar, el próximo paso será fijar los **objetivos de la auditoría**, que pueden considerarse como una declaración del propósito de la auditoría y de lo que el auditor busca lograr con la realización de ésta. Los objetivos pueden formularse como la pregunta general de la auditoría o la pregunta de primer nivel.

Tras determinar los objetivos será necesario decidir sobre el **enfoque de la auditoría**: *el auditor debe elegir un enfoque de auditoría orientado a resultados, problemas, sistemas, o a una combinación de ellos* (GPF-OCEX 3000/40). El enfoque va a determinar la naturaleza del examen a realizar y representa

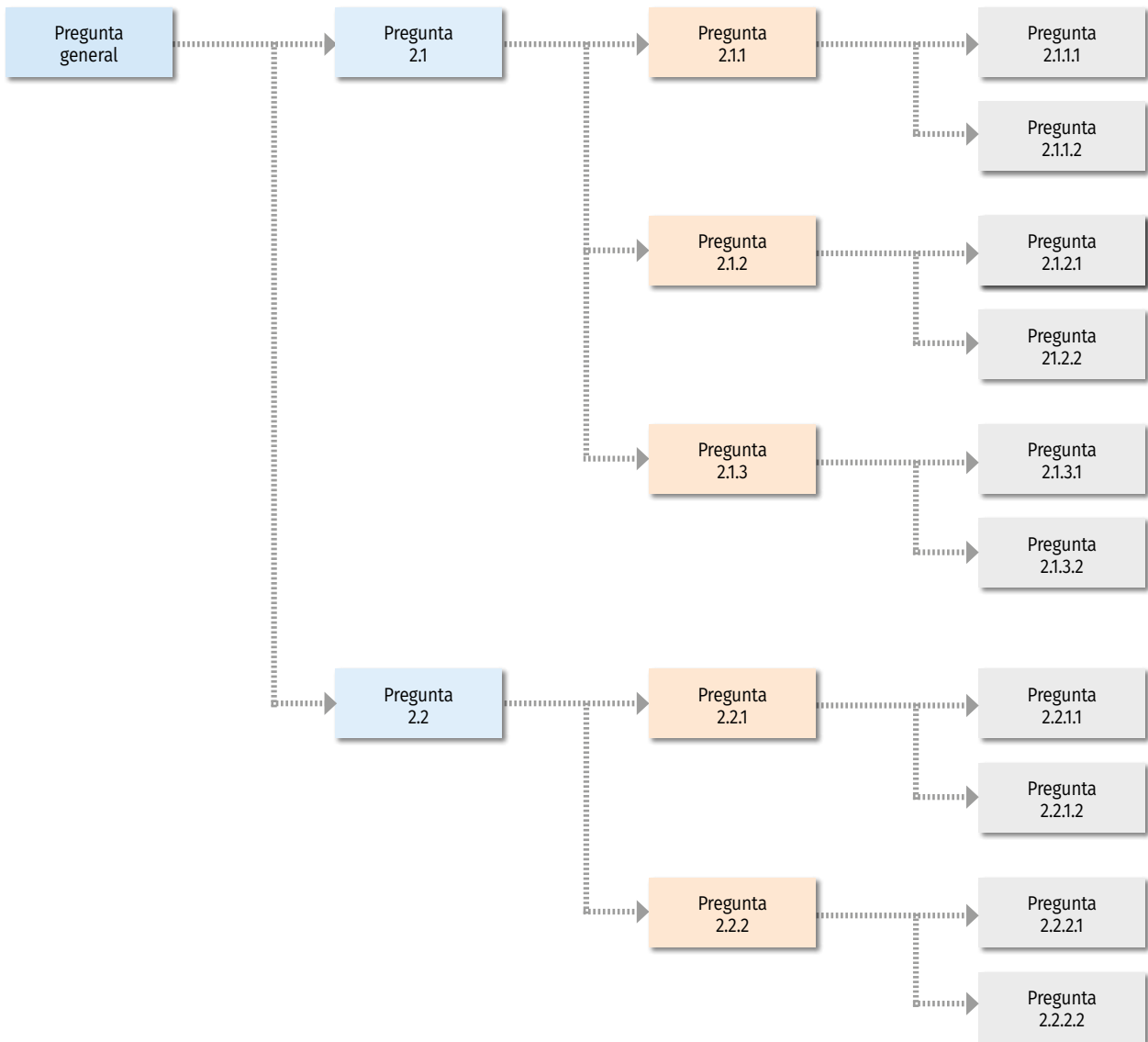
un vínculo entre los objetivos, los criterios y el trabajo para recopilar evidencia. Un enfoque orientado a resultados evalúa el cumplimiento de los objetivos. Un enfoque orientado a problemas analiza las causas de problemas. Y un enfoque orientado al sistema se dedica a verificar si la entidad tiene implementados sistemas de gestión y control adecuados para asegurar una buena gestión.

El próximo paso será formular las **preguntas de auditoría** que nos deben permitir convertir el objetivo en procedimientos de auditoría concretos de los que podamos obtener evidencia suficiente y adecuada. En este sentido, se desarrolla una batería de preguntas en distintos niveles que van descendiendo de lo general (el objetivo de auditoría) a lo específico. Cada subnivel tiene que dar respuesta al nivel superior de tal forma que respondiendo a las preguntas de último nivel, mediante procedimientos de auditoría concretos, se pueda ir dando respuesta a los niveles superiores hasta llegar al nivel principal que coincide con el objetivo de auditoría. Es importante que las preguntas de los niveles inferiores sean mutuamente excluyentes y colectivamente exhaustivas, permitiendo así dar una respuesta completa al nivel superior. Este esquema puede ser representado en forma de pirámide tal como se refleja en la figura 2.

Junto con los objetivos y las preguntas de auditoría, deberá considerarse el **alcance de la auditoría**, que delimitará el asunto a auditar y los límites del trabajo, tanto temporales, como objetivos y subjetivos. Se trata de un tema especialmente importante en las auditorías operativas, dada la habitual propensión a querer abarcar demasiado, sin ponderar adecuadamente los recursos disponibles, lo que puede conducir a la inviabilidad del trabajo.

A continuación deberemos determinar los **criterios de auditoría**: *el auditor debe establecer los criterios de auditoría adecuados, que correspondan con los objetivos de auditoría y a las preguntas de auditoría, y que se relacionan con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia (GPF-OCEX 3000/45)*. Los criterios son los estándares o normas que nos servirán para evaluar las pruebas y la evidencia de auditoría obtenida.

Figura 2. Pirámide de preguntas de auditoría



Fuente: Elaboración propia a partir de la GPF-OCEX 3920.

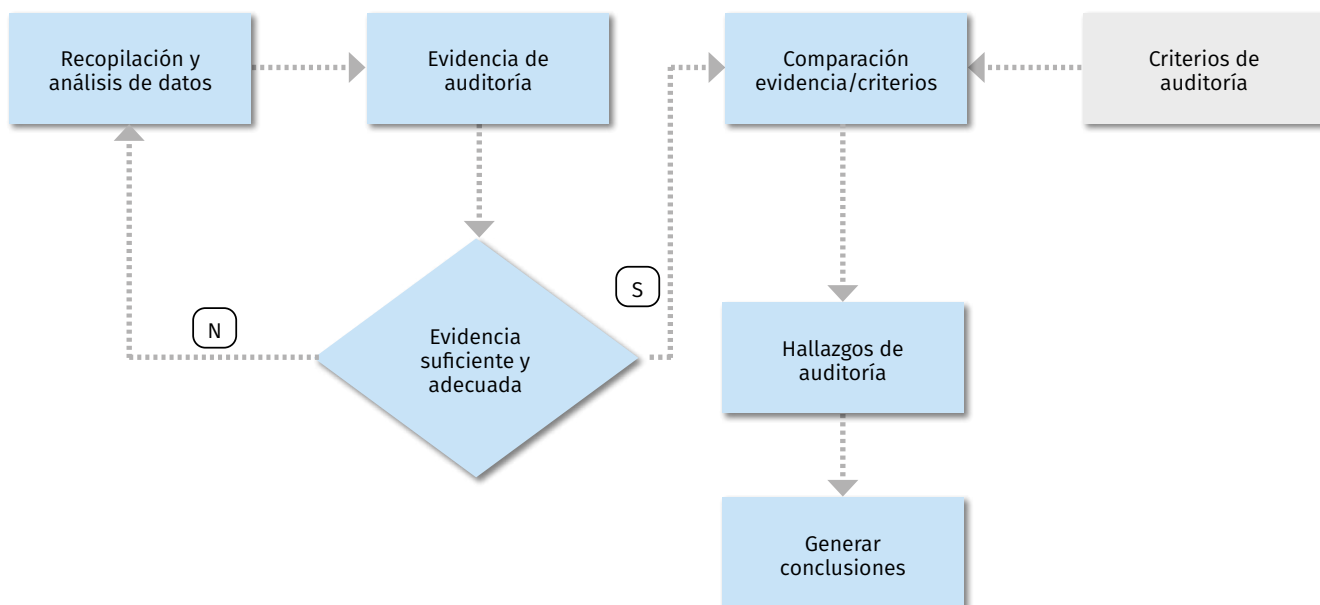
La última fase en cuanto al diseño será elegir los métodos de recolección de datos y de información y los procedimientos de análisis de éstos, que nos permitirán obtener evidencia y poder responder a las preguntas. Será importante elegir métodos que además de ser adecuados sean viables, puesto que en muchas ocasiones nos encontraremos con problemas relacionados con la disponibilidad, calidad o fiabilidad de los datos.

Llegados a este punto entraríamos ya en la fase de ejecución, en la que el auditor debe *obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con el objetivo de establecer hallazgos de auditoría, formular conclusiones en respuesta a los objetivos de auditoría y a las preguntas de auditoría, y emitir*

recomendaciones cuando éstas sean relevantes y viables (GPF-OCEX 3000/106).

El proceso consiste en la recopilación y análisis de datos de los que obtendremos la **evidencia de auditoría** (lo que es), que compararemos con los **criterios de auditoría** (lo que debería ser) para obtener las constataciones o **hallazgos de auditoría** (lo que es en comparación con lo que debería ser). Para que los hallazgos nos permitan generar **conclusiones** y las consiguientes **recomendaciones**, debemos asegurarnos de que la evidencia en que se basan sea **suficiente y adecuada**, ya que en caso contrario deberíamos reiniciar el proceso. En el flujograma de la figura 3 podemos ver el esquema de este proceso.

Figura 3. Proceso de obtención de evidencia, hallazgos y conclusiones



Fuente: elaboración propia a partir de la GPF-OCEX 3920.

6. Aplicación práctica a las EELL. control de un servicio prestado de forma directa por la propia entidad

Estamos ya en disposición de ofrecer una propuesta para la aplicación práctica en una entidad local. Con la intención de que resulte lo más útil posible, después de exponer los aspectos generales de la propuesta, se presenta un anexo con un ejemplo de lo que podría ser su aplicación a cualquier servicio público local prestado de forma directa.

6.1 Contextualización del servicio objeto de control. La necesidad del control sobre los servicios de gestión directa

A diferencia de lo que pasa en las formas de gestión indirecta, donde la Administración se sirve de una empresa independiente que actúa bajo el principio de riesgo y ventura, en la gestión directa la entidad local actúa "sola", ostentando el poder de decisión, no solo para establecer las condiciones de prestación del servicio, sino también sobre cómo se disponen y organizan los medios para su prestación. Y la consecuencia más importante de ello es el hecho de que los servicios por gestión directa no se prestan bajo las reglas del mercado, lo que genera una falta de incentivos que impulsen a una gestión eficiente, como pasaría con una empresa privada que actúa en competencia. Y esa carencia de estímulos es la que justifica la ineludible necesidad de realizar el control sobre los principios de buena gestión en los servicios prestados de forma directa. Dicho en otros términos, dónde más necesaria será la realización de controles operativos es precisamente en los servicios prestados de forma directa.

Ello nos permite situar en contexto el objeto de nuestro trabajo, que es el control sobre los principios de buena gestión en un servicio prestado en la modalidad de **gestión directa** por la propia entidad. Además, esta forma de gestión nos permite ampliar el ámbito de control, considerando no únicamente los servicios prestados a un público específico, sino cualquier actividad administrativa que suponga la organización de recursos para la consecución de una finalidad de interés público. De esta forma, la metodología propuesta será igualmente aplicable a servicios como una residencia de mayores, donde se identifican claramente unos usuarios; a servicios del tipo seguridad ciudadana, dirigidos a la población en conjunto; o a servicios internos del tipo servicios jurídicos o de hacienda pública, orientados al funcionamiento general de la entidad.



6.2 Aspectos generales de la propuesta para el control permanente de los principios de buena gestión en una entidad local de tamaño medio

La mejor forma de asegurar que los trabajos se lleven a cabo de forma sistemática y que permitan la obtención de evidencia suficiente, pertinente y válida, será mediante la utilización de las técnicas propias de la auditoría operativa. Y ante la falta de detalle de las NASP para este tipo de auditoría, se propone seguir la metodología expuesta en la GPF-OCEX 3920 *El proceso de auditoría operativa*.

La propuesta busca ser viable y sencilla, de manera que no se trata de una auditoría operativa sino de un control permanente utilizando en lo posible las técnicas de auditoría. En este sentido, se plantea como un primer paso en el control sobre los principios de eficacia, eficiencia y economía, que busca poner de manifiesto las debilidades más importantes y, a través de las recomendaciones pertinentes, impulsar la mejora de la situación. Además, esta fase inicial debe permitir a los órganos interventores la adquisición de una experiencia vital para este tipo de control.

El aspecto clave de la propuesta es la elección del **enfoque del control orientado a sistemas**. Vistas las dificultades de obtener información financiera y de costes fiable y comparable, podría resultar inviable la elección de un enfoque orientado a resultados, de manera que el control se centrará, no en los aspectos financieros o de costes, sino en determinar si se dispone de un sistema de gestión sólido que asegure, de forma razonable y sostenible en el tiempo, la prestación de un servicio de calidad en condiciones de eficacia, eficiencia y economía. Este enfoque nos ayuda igualmente a sortear el hecho de no disponer de objetivos explícitos fijados por el gobierno de la entidad. En este sentido, es de esperar que las recomendaciones resultantes vayan en la dirección de la necesidad de mejorar la información contable, implantar una contabilidad de costes, establecer indicadores de gestión, incorporar un sistema de dirección por objetivos, introducción de la planificación estratégica, instaurar procedimientos de contratación que aseguren la competencia, etc.

El **objetivo** o pregunta de primer nivel que se propone es la siguiente: *¿Se dispone de un sistema de gestión y control sólidos que aseguren, de forma razonable, la prestación de un servicio de calidad y de una forma eficaz, eficiente y económica?*

Otro aspecto fundamental para la realización del trabajo de control es la **identificación y la evaluación de los riesgos** para los principios de buena gestión. En este aspecto, debemos subrayar el hecho de que, al tratarse de un control

permanente sobre una actividad sobre la que ya se ha realizado la fiscalización previa, no debería ser difícil para el interventor, por su conocimiento y experiencia, identificar donde están los riesgos más significativos para la buena gestión.

La comprensión de los riesgos nos debe permitir el desarrollo del objetivo anteriormente fijado a través de **preguntas sub-nivel**, estructuradas de tal forma que cada nivel permita dar respuesta a las preguntas de su nivel superior. Para asegurar que las preguntas de niveles inferiores son colectivamente exhaustivas y mutuamente excluyentes se hace necesario la utilización de un esquema lógico que pueda cubrir la totalidad del objetivo de una forma sistemática. En este caso nos será útil acudir a los marcos de referencia de gobernanza y control más reconocidos internacionalmente que se basan en la gestión de riesgos a través del, según (García Muñoz, 2018), denominado *axioma objetivo-riesgo-control o GRC (Governance, Risk Management & Compliance)*. Se propone el siguiente esquema lógico para el desarrollo de las preguntas de auditoría: *gobierno – gestión (desempeño) – control*.

Una vez tenemos formuladas las preguntas, será preciso establecer los **criterios de auditoría** que, en base a la evidencia obtenida, nos permitan responder cada pregunta de forma afirmativa o negativa. Puesto que nuestro enfoque está orientado a sistemas, estos criterios deberán tratar de determinar qué atributos debe poseer un sistema de gestión para considerarse que cumple con los principios de buena gestión. Para ello acudiremos a al marco integrado de control interno COSO y la UNE-ISO-3700 *Gobernanza de organizaciones*. Además nos podrá ser útil tener siempre presentes los diferentes principios de buena gestión previstos en la legislación que se han enumerado en el tercer apartado del trabajo. En base a todo ello, planteamos los siguientes tipos de criterios:

Criterios para un buen gobierno. En cuanto al *gobierno o gobernanza* podemos hacer servir, entre otros, los siguientes criterios extraídos de la UNE-ISO 3700 *Gobernanza de las organizaciones*. De una forma sintética, el buen gobierno lo identificamos con aquél que crea y mantiene una organización con un propósito claro y proporciona una dirección estratégica para asegurar su cumplimiento. En concreto, las condiciones de gobernanza serían las siguientes:

- Establecer y comprometerse con el propósito y los valores organizacionales.
- Determinar el enfoque de la organización para la generación de valor.



- Dirigir y comprometerse con la estrategia para generar valor.
- Supervisar que la organización se desempeñe y se comporte de acuerdo con las expectativas establecidas por el gobierno.
- Rendir cuentas por este desempeño y comportamiento.

En este apartado no podemos dejar de comentar que en el sector público y especialmente en las EELL, la gobernanza no es un tema sencillo, puesto que pueden darse confusiones y poca claridad entre los roles de gobierno y gestión. Lo expresaba perfectamente Ruiz Espinós⁵, al decir que *la coexistencia de dos niveles de decisión, uno político y otro técnico, no siempre está claramente delimitada y la frontera entre las responsabilidades de uno y otro puede generar dificultades en la fijación de los objetivos, las estrategias y la evaluación de riesgos.*

Criterios para una buena gestión o desempeño. En cuanto a la gestión nos estamos refiriendo básicamente al desempeño, es decir, al desarrollo de las actividades necesarias para la prestación efectiva del servicio, bajo el propósito y estrategia definidos por el gobierno. Los criterios propuestos se basan esencialmente en si se disponen de los medios adecuados para la realización de un buen desempeño:

- Disponer de medios adecuados para un desempeño óptimo. Se incluyen los medios financieros, los recursos humanos, medios físicos, y las aplicaciones TI.
- Disponer de una estructura organizativa clara, con roles, responsabilidades, y líneas de autoridad bien definidos.
- Disponer de procesos y procedimientos en las diferentes áreas que aseguren un desempeño eficaz, eficiente y económico.

5. Ruiz Espinós, Pere. Auditoría, Gobernanza y Compliance en el Sector Público. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. <https://www.icjce.es/auditoria-gobernanza-compliance-sector-publico>.

Criterios para un buen control. En cuanto a control, los criterios a utilizar los debemos extraer sin duda del marco integrado de control interno COSO. En este sentido se proponen algunos de los criterios que definen un buen sistema de control interno:

- Se establecen las estructuras y los niveles de autoridad y responsabilidad apropiados para la consecución de los objetivos.
- Se definen los objetivos a todos los niveles, con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados.
- Se identifican los riesgos para la consecución de los objetivos en todos los niveles.
- Se definen y desarrollan actividades de control que contribuyen a la mitigación de los riesgos para la consecución de los objetivos.
- La organización obtiene o genera y utiliza información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.
- La organización comunica la información internamente, incluidos los objetivos y responsabilidades que son necesarios para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno.
- La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o independientes para determinar si los componentes del sistema de control interno están presentes y en funcionamiento.
- La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno de forma oportuna a las partes responsables de aplicar las medidas correctivas.

El último aspecto a tratar es la **metodología de recolección y procedimientos de análisis de la información** que nos permita obtener la evidencia adecuada y suficiente que sustente los hallazgos y las conclusiones. La forma en que obtendremos la información será esencialmente de forma directa a través de entrevistas a la dirección y al personal; encuestas de satisfacción a los usuarios; o examen de documentos y expedientes. Al tratarse de información principalmente cualitativa, en general no será necesario el tratamiento analítico de los datos.

7. Conclusiones

1. El control sobre los principios de buena gestión nos puede proporcionar un alto impacto en la mejora de la gestión pública local. Debemos ir un paso más allá de los tradicionales controles de legalidad, añadiendo a éstos un control sobre la eficacia, la eficiencia y la economía en la prestación de los servicios públicos.
2. Actualmente no se dan las condiciones óptimas para la realización de un control sobre los principios de buena gestión en las EELL. No obstante, no es una opción quedarse parados por lo que debemos iniciar cuanto antes la realización de estos controles. Se ha propuesto empezar utilizando un enfoque orientado a sistemas a través del cual se pondrán de manifiesto las debilidades actuales en la gestión local y podrán realizarse las recomendaciones oportunas para ir avanzando, tanto desde el punto de vista de la gestión, como de la experiencia de los órganos interventores.
3. Finalmente destacar que, a pesar de que las NASP no ofrecen una metodología desarrollada, hoy disponemos de otras normas que nos proporcionan unos procedimientos muy detallados en materia de auditoría operativa y que nos resultan muy útiles para desarrollar el control permanente de buena gestión. En concreto, la GPF-OCEX 3920.

Bibliografía

- **Arias Rodríguez, A. (26 de Abril de 2012).** *Los retos de la auditoría operativa*. Obtenido de Fiscalizacion.es: <https://fiscalizacion.es/2012/04/26/auditoria-operativa/>
- **Arias Rodriguez, A. (31 de Octubre de 2021).** *La auditoría operativa: el reto del folio en blanco*. Obtenido de Fiscalizacion.es: <https://fiscalizacion.es/2021/10/31/la-auditoria-operativa-el-reto-del-folio-en-blanco-ccil-4/>
- **Arias Rodriguez, A., & Ramos Carvajal, E. (2020).** El necesario avance del control externo hacia la auditoría operativa de la contratación. En A. Garcia Molinero, & y. otros, *La perspectiva presupuestaria de la contratación pública*. Wolters Kluwer.
- **García Muñoz, J. (Diciembre de 2018).** Claves abiertas por el enfoque de riesgos en la fiscalización local. Viaje a lo operativo. Cantidad o calidad. *Consultor de los Ayuntamientos*, N. Extra 4, 79-92.

- **IDI Development Initiative. INTOSAI. (2021).** *Auditoría de Desempeño. Manual de Implementación de las ISSAI.*
- **Monar Rubia, F. (Abril de 2022).** La ecología de la Dirección Pública Profesional para un mundo virtualizado. *El Consultor de los Ayuntamientos*, 157.
- **OCEX. (2023).** Conclusiones XV Encuentros Técnicos OCEX 2023. Zaragoza.
- **Ramírez Méndez, M. d. (2021).** Del control permanente masivo al control financiero singularizado. *Presupuesto y Gasto Público* (103/2021), 109-118.
- **Ruiz Espinós, P. (s.f.).** *Auditoría, Gobernanza y Compliance, en el Sector Público.* Obtenido de Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España: <https://www.icjce.es/auditoria-gobernanza-compliance-sector-publico>
- **Tribunal de Cuentas. (2022).** *Informe de Fiscalización sobre la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios incluida en las Cuentas Generales de los Ayuntamientos de más de 50.000 habitantes, Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares. 2020.* Tribunal de Cuentas de España.
- **Tribunal de Cuentas. (2022).** *Informe de la fiscalización relativa a la organización y los resultados del control interno, así como a las actuaciones de control financiero de los Ayuntamientos, ejercicio 2020.*

Anexo. Caso práctico

Pregunta 2.1		El servicio, ¿se gobierna de una forma adecuada para asegurar, de forma razonable, una prestación de un servicio de calidad, eficiente, eficaz y económico?
Preguntas nivel 3	Preguntas nivel 4	Criterios
¿Dispone de un propósito y valores claramente definidos?	El gobierno, ¿ha establecido y comunicado un propósito y valores bien definidos?	Debería disponerse de un documento con el propósito y los valores definidos para el servicio.
	¿Existe un reglamento del servicio o carta de servicios en el que se defina el propósito y valores?	Debería existir un reglamento del servicio o carta de servicios en el que se comunique el propósito y el compromiso del nivel de calidad del servicio.
	¿Existe un código ético conocido a todos los niveles de la organización?	Debería existir un código de conducta que debe respetarse por todo el personal del servicio.
¿Se dispone de objetivos generales y estrategias para cumplir el propósito?	¿Se ha definido y comunicado la estrategia para cumplir con el propósito?	Debería disponerse de una estrategia o líneas estratégicas documentados que orienten en todo momento la gestión del servicio.
	¿Se han definido y comunicado los objetivos estratégicos a todos los niveles?	Debería disponerse unos objetivos generales documentados que orienten en todo momento la gestión del servicio.
El órgano de gobierno, ¿ejerce un liderazgo ético y eficaz en toda la organización?	¿El gobierno ejerce sus funciones dando ejemplo al resto de la organización?	El gobierno debe establecer el “tone at the top”, siendo modelo de comportamiento para el resto de la organización. Debe ser ejemplo de compromiso, responsabilidad e integridad. Debe establecer el estilo para una cultura organizacional ética.
	¿El gobierno establece expectativas para la organización y genera confianza cumpliéndolas?	El gobierno debería establecer las expectativas que exige la organización utilizando sólidos procesos de toma de decisiones. Debería generar confianza.

Pregunta 2.2		El servicio, ¿dispone de los medios adecuados para la realización de un buen desempeño?
Preguntas nivel 3	Preguntas nivel 4	Criterios
¿Dispone de los medios técnicos, humanos, financieros y de TI adecuados?	¿Se dispone de los medios humanos adecuados para la prestación del servicio?	Debería cumplir en su caso los ratios mínimos establecidos en la normativa vigente.
	¿Se dispone de unas instalaciones adecuadas para la prestación del servicio?	Debería disponerse de unas instalaciones que permitan la prestación de un servicio de forma eficiente. Las instalaciones no deberían suponer obstáculos para la prestación del servicio. En su caso, deben cumplir con las normas arquitectónicas para el tipo de servicio. Instalaciones de climatización. En general se debe cumplir con los requisitos mínimos establecidos en la normativa para el servicio.
	¿Se dispone de los medios técnicos, incluida maquinaria y TI, adecuados para la prestación del servicio?	Debería disponerse del equipamiento adecuado para la prestación de un servicio eficiente. En general deberá cumplir con los mínimos exigidos en la normativa reguladora de cada servicio.
	¿Se dispone del presupuesto adecuado para la prestación del servicio?	El presupuesto por usuario deberá ser razonable y coherente con la calidad del servicio que quiere prestarse.
¿Dispone de una estructura organizativa clara, con roles, responsabilidades y líneas de autoridad bien definidos?	¿Se dispone de un organigrama funcional del servicio donde se establecen claramente las funciones y departamentos?	Debería disponerse de un organigrama del servicio en el que se establezcan las funciones y departamentos.
	¿Están claramente definidos los roles, responsabilidad y líneas de autoridad?	Debería disponerse de un organigrama del servicio en el que se identifiquen claramente los roles, responsabilidades y las líneas de autoridad.
¿Dispone de procedimientos en las diferentes áreas que aseguren un desempeño eficaz, eficiente y económico?	¿Se planifica la gestión de los recursos humanos?	Debería existir una planificación coherente con la estrategia en relación a: la plantilla de personal; la formación y actualización; el relevo generacional.
	¿Se dispone de procedimientos en relación con la gestión de personal?	Debería contar con procedimientos para: reclutamiento del personal para contar con los mejores trabajadores; sistemas retributivos y condiciones laborales que permitan retener a los mejores trabajadores; sistema de evaluación del desempeño con incentivos y penalizaciones; procedimientos ágiles para cubrir bajas o ausencias.
	¿Se planifica la gestión de la contratación de servicios y suministros?	El artículo 28.4 de la LCSP exige la programación de la actividad de contratación pública a través de un plan de contratación.
	Los procedimientos de compras y aprovisionamientos, ¿permiten la obtención de bienes y servicios con la mejor relación calidad precio?	Debe disponerse de procedimientos de contratación que permitan la mayor concurrencia posible entre licitadores, especialmente por lo que se refiere a la contratación menor.
	¿Se planifica la organización del servicio?	Debería existir una planificación a corto y medio plazo de la organización del servicio.
	¿Existe una planificación de las necesidades económicas y financieras, más allá del presupuesto?	Debería existir una planificación a medio plazo sobre las necesidades económicas y de financiación del servicio.

Pregunta 2.3. ¿Se ha implementado un sistema de control que permita asegurar, de forma razonable, que se cumplen los objetivos a nivel de calidad, eficiencia, eficacia y economía?		
Preguntas nivel 3	Preguntas nivel 4	Criterios
¿Existe un entorno o ambiente de control adecuado?	¿Existe en la organización una cultura de integridad, responsabilidad y compromiso con el propósito y los objetivos del servicio?	Debe existir una cultura organizativa de responsabilidad y compromisos con la prestación de un servicio de acuerdo con el propósito y la estrategia establecida.
	¿Están claramente definidas las líneas de autoridad y responsabilidad dentro de la organización del servicio?	Debería existir un organigrama aprobado donde estén claras las líneas de autoridad y de responsabilidad.
	¿Existe un código ético y de conducta comunicado y conocido a todos los niveles de la organización del servicio?	Debería existir un código ético y de conducta y un comité encargado de gestionar los posibles incumplimientos. Debería existir un canal interno de denuncias, de acuerdo con la Ley 2/2023.
¿Se realiza una identificación y valoración de los riesgos que pongan en peligro la prestación de un servicio de calidad, eficiente, eficaz y económico?	¿Se cuenta con objetivos operativos, de información y de cumplimiento, claramente definidos para el servicio?	La organización debería definir objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y evaluación de los riesgos relacionados. Los objetivos deberán ser tanto a nivel de operaciones, como de información y cumplimiento. Los objetivos deberán ser SMART.
	¿Se identifican y valoran los riesgos para la consecución de los objetivos a todos los niveles del servicio?	Deberían identificarse y evaluar los riesgos para la consecución de los objetivos a todos los niveles.
¿Se han definido procesos y actividades de control para asegurar que puedan mitigarse los riesgos más significativos para la buena gestión del servicio?	¿Se han definido procedimientos de control para asegurar los objetivos a nivel de desempeño del servicio?	Deben existir procedimientos de control sobre los aspectos operativos del servicio. Por ejemplo, controles de presencia y desempeño del personal; controles sobre la ejecución presupuestaria; procedimientos para la conformación de facturas.
	¿Se han definido procedimientos de control para asegurar los objetivos a nivel de información?	Deben existir procedimientos de control para asegurar que la información y los datos son de calidad.
	¿Se han definido procedimientos de control para asegurar los objetivos a nivel de cumplimiento?	Además de la fiscalización previa del órgano interventor, deben existir mecanismos de control de legalidad dentro del mismo servicio. Por ejemplo, para asegurar el cumplimiento de ratios o condiciones mínimas de prestación del servicio.
¿Se dispone de un sistema de información y comunicación fiable para la gestión?	¿Se dispone de información presupuestaria fiable del servicio?	Debería disponerse de información presupuestaria específica para el servicio.
	¿Se dispone de información fiable sobre los costes del servicio?	Debería disponerse de una contabilidad de costes del servicio.
	¿Se dispone de algún sistema de información sobre el desempeño y calidad del servicio?	Debería disponerse de información de calidad en relación al desempeño y la calidad del servicio. Por ejemplo, a través de encuestas de satisfacción a los usuarios, sistemas de información sobre horas trabajadas, inputs utilizados, o resultados obtenidos.
	¿Se dispone de sistemas de comunicación interna eficaces?	Deberían existir canales de comunicación que aseguren que la información fluye de forma eficiente a todos los niveles del servicio. Estos canales pueden aprovechar las herramientas TI.
¿Se dispone de un sistema de supervisión del servicio?	¿Se dispone de un sistema de indicadores para el seguimiento de los objetivos?	Debería disponerse de un cuadro de mando periódicamente actualizado con los indicadores de seguimiento.
	¿Se realiza un seguimiento sobre la calidad del servicio?	Debería disponerse de encuestas periódicas de satisfacción de los usuarios.
	¿Se evalúan y comunican las deficiencias detectadas para aplicar las medidas correctoras?	Se debería informar a los responsables de las deficiencias detectadas en la supervisión para que estos pueden adoptar las medidas correctoras oportunas.